Rok II MAJ 1933 Nr. 5

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

ZAŁOŻYCIEL i WYDAWCA
WYDAWNICTWO „BIBLJOTEKA PRAWNICZA"
WARSZAWA — SENATORSKA 6

TREŚĆ NUMERU PIĄTEGO.

str.

ORZECZENIA.

Podatek dochodowy:

244. Odpisanie na zużycie budynków, oddanych w dzierżawę. (Wyrok NTA z 6.IV.1933 l. rej. 2047/31) 289
245. Dochód z kapitałów: Odsetki, zapisane na dobro podatnika w księgach dłużniczej firmy. (Wyrok NTA z 1.XII.1930 l. rej. 2402/28) 291
246. Dochód z kapitałów: Dochód z udziału w spółce z ogr. odp. w przypadku, kiedy zysk spółki został przeniesiony na kapitał zapasowy. (Wyrok NTA z 15.VI.1932 l. rej. 3347/29) 292
247. Dochód z kapitałów: Dochód, pobierany przez doliczanie procentów do kapitału. — Przestępstwo z art. 96: Istota czynu; postępowanie. (Wyrok SN z 16.IX.1932 II. 4 K. 487/32) 294
Glosa W. J. Szatensztejna 297
248. Zyski ze sprzedaży przedmiotów majątkowych u osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe. (Wyrok NTA z 30.XII.1932 l. rej. 4741/31) 299
Glosa R. Rybarskiego 301
249. Dyskonto od znajdujących się w dniu bilansowym w portfelu podatnika długoterminowych weksli, później płatnych. (Wyrok NTA z 13.I.1933 l. rej. 9690/30) 302
Glosa Prof. Tomasza Lulka 303
250. Zwyżka podatkowa dla podatników nieżonatych lub niezamężnych: Utrzymywanie członków rodziny. (Wyrok NTA z 27.III.1933 l. rej. 7267/30) . 304
251. Orzeczenie Komisji Odwoławczej, odrzucające odwołanie i zwracające sprawę I instancji celem uzupełnienia postępowania wymiarowego: Obowiązek uzasadnienia; zaskarżalność do NTA. (Wyrok NTA z 13.I.1933 l. rej. 6064/31) 306
Glosa Jana Urbana 307
252. Uzupełnienie postępowania wymiarowego: Skargi do NTA na orzeczenia, załatwiające odwołania przeciw uzupełniającym wymiarom. (Wyrok NTA z 23.XI.1932 l. rej. 516/31) 310

Podatek przemysłowy:

253. Zakład sprzedaży radjosprzętu przy elektrowni miejskiej — obowiązek podatkowy. (Wyrok NTA z 1.III.1933 l. rej. 2721/31) 311
254. Przedsiębiorstwo komisowe — obrót. (Wyrok NTA z 15.III.1933 l. rej. 2152/31) 312
255. Ekspozytura firmy zagranicznej, sprawująca nadzór nad budową i dokonywająca montażu maszyn, dostarczonych przez centralę — obowiązek podatkowy. (Wyrok NTA z 15.III.1933 l. rej. 10248/31) 313
256. Przedsiębiorstwa, znajdujące się w likwidacji — obowiązek nabywania świadectw przemysłowych. (Wyrok SN z 2.XII.1932 II. 4 K. 888/32) . . . 316
257. Handel jarmarczny. (Wyrok SN z 13.IX.1932 II. 4 K. 642/32) 317
258. Termin do wnoszenia odwołań. (Wyrok NTA z 31.III.1933 l. rej. 11380/31) 319
259. Prawo skargi przewodniczącego Komisji Odwoławczej: Kwestjonowanie oceny dowodów. (Wyrok NTA z 17.III.1933 l. rej. 2666/32) 319
260. Zakłady handlowe, dokonywające sprzedaży przemysłowcom w większych ilościach, ale nie w partjach — kategorja świadectwa przemysłowego. (Wyrok SN z 24.I.1933 II. 4 K. 1085/32) 320
261. Sprzedaż ubrań ludowych i robotniczych — kategorja świadectwa przemysłowego. (Wyrok SN z 3.III.1933 II. 4 K. 45/33) 322
262. Praca właściciela a kategorja przedsiębiorstwa handlowego. (Wyrok SN z 17.II.1933 II. 4 K. 1149/32) 322
263. Drobna sprzedaż w części pokoju innego przedsiębiorstwa — kategorja świadectwa przemysłowego. (Wyrok SN z 16.VI.1932 II. 3 K. 423/32) . 324
264. Dorywcza sprzedaż towarów pod gołem niebem. (Wyrok SN z 18.X.1932 II. 4 K. 716/32) 325
265. Ubój bydła, połączony z detaliczną sprzedażą mięsa — kategorja świadectwa przemysłowego. „Nienależyte" świadectwo. (Wyrok SN z 21.VI.1932 II. 4 K. 432/32 327

Ciąg dalszy treści na stronie 3-ej okładki.

244.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisanie na zużycie budynków, oddanych w dzierżawę.

Przepis art. 6 ustawy o podatku dochodowym, zezwalający na coroczne prawidłowe odpisanie na zużycie budynków i maszyn, może mieć zastosowanie tylko do tego podatnika, który z użytkowanej nieruchomości czerpie i wykazuje dochód do opodatkowania, względnie u którego dane źródło dochodowe jest włączone do podstaw wymiaru. (Teza).

Wyrok NTA z 6 kwietnia 1933 l. rej. 2047/31 w sprawie Dr. Mikołaja Krzysztofowicza w Kniażu przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie dodatkowego wymiaru podatku dochodowego na r. 1927.

...Decyzją z 21 października 1930 Komisja Odwoławcza nie uwzględniła odwołania, ponieważ wymiar jest uzasadniony przepisami ustawy o podatku dochodowym, a w szczególności art. 65, 73. Zarzuty, podniesione w odwołaniu, są gołosłowne, ponieważ płatnik nie użytkuje nieruchomości gruntowej i budynków, od których żąda potrącenia na amortyzację. Majątek ten użytkuje zięć płatnika J. jako dzierżawca, gdyż tak wyraźnie w swoich zeznaniach określa swój stosunek do płatnika.

Decyzja powyższa jest przedmiotem skargi, wniesionej do NTA.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę uważa zarzuty skargi za nieuzasadnione, gdyż dobra, od których odmówiono potrącenia amortyzacji, są w używaniu zięcia płatnika, a skarżący nie podał w zeznaniu o dochodzie żadnego dochodu z tych dóbr. Natomiast zięciowi wymierzono podatek z dóbr według norm średniej dochodowości, a zatem po uwzględnieniu także amortyzacji budynków.

NTA, rozpoznając skargę, rozważył, co następuje:

Płatnik zarzuca, że naruszono zaskarżonem orzeczeniem przepisy art. 6 i 9 ustawy o podatku dochodowym, przyczem nadmienia, że przedmiotowego odpisu amortyzacyjnego nie uwzględniono także przy wymiarze podatku dochodowego, dotyczącym jego zięcia J. Zarzutów tych nie mógł NTA uznać za uzasadnione. Art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym głosi, iż za dochód uważa się sumę wszystkich przychodów z poszczególnych źródeł, wymienionych w art. 3, po strąceniu kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia tych przychodów, łącznie z corocznem prawidłowem odpisaniem na zużycie budyn-

ków, maszyn i wszelkiego rodzaju inwentarza. Powołany zaś art. 3 p. 1 stanowi, iż opodatkowaniu podlegają dochody z nieruchomości gruntowej własnej, posiadanej, użytkowanej lub dzierżawionej. Ponieważ dobra Kniaże, jak wynika z akt sprawy i z zeznania o dochodzie, złożonego przez zięcia płatnika J., były przez tegoż użytkowane i ten ostatni wykazał też do opodatkowania dochód z tych dóbr, podczas gdy skarżący żadnego dochodu z tego przedmiotu nie miał i nie wykazał, przeto przepis art. 6 ustawy, zezwalający na coroczne prawidłowe odpisanie na zużycie budynków i maszyn, może mieć zastosowanie tylko do tego podatnika, który z użytkowanej nieruchomości czerpie i wykazuje dochód do opodatkowania, względnie u którego dane źródło dochodowe jest włączone do podstaw wymiaru.

Twierdzenie więc skarżącego, że amortyzacja wartości budynków jest ekwiwalentem pomniejszenia ich wartości względnie majątku płatnika i jako taki winna być potrącona z dochodu w każdym wypadku, bez względu, czy majątek jest we własnym zarządzie czy w dzierżawie, jest trafne, atoli pod warunkiem, że nieruchomość ta stanowi u danego podatnika źródło dochodu w jednej z wymienionych w art. 3 p. 1 postaci. Gdy jednak — jak już zaznaczono wyżej — dane źródło dochodu nie było u płatnika całkowicie uwzględnione, przeto wobec takiego stanu rzeczy żądanie potrącenia spornej amortyzacji nie znajduje oparcia w ustawie.

Skarżący zarzuca dalej w skardze, że zaskarżonem orzeczeniem naruszono także art. 9 ustawy. I tego zarzutu nie mógł NTA uznać za uzasadniony. Powołany artykuł nie ma zastosowania w danym wypadku, ponieważ straty, poniesionej przez odrębnego podatnika, jakim jest w tym wypadku użytkowca, nie można potrącać z dochodu, jaki wykazuje skarżący, który, chociaż jest właścicielem danej nieruchomości gruntowej, nie traktuje jej jednak, za zgodą władzy, jako swego źródła dochodu.

Nie może być również uwzględniony końcowy zarzut skargi, iż przedmiotowego odpisu amortyzacyjnego nie uwzględniono także przy wymiarze podatku dochodowego, dotyczącym J. Pomijając bowiem, że kwestja zasadności wymiaru podatku dla innego płatnika nie może mieć oczywiście znaczenia dla oceny legalności zaskarżonej decyzji, zarzut ten okazuje się bezzasadnym ze względu na tę okoliczność, iż J. wymierzono podatek dochodowy z dóbr według norm średniej dochodowości, a zatem po uwzględnieniu także amortyzacji budynków, jak to zaznacza wyraźnie władza pozwana w odpowiedzi na skargę, powołując się na akta wymiaru podatku, dotyczące J. . . .

245.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z kapitałów: Odsetki, zapisane na dobro podatnika w księgach dłużniczej firmy[1]).

Fakt zapisania odsetek na dobro podatnika w księgach dłużniczej firmy przemysłowej nie wyklucza obrony podatnika w tym kierunku, że te odsetki nie stanowiły dochodu podatkowego.

Wyrok NTA z 1 grudnia 1930 l. rej. 2402/28 w sprawie Dr. Eugenjusza Zaleskiego we Lwowie przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1927.

...Komisja Odwoławcza decyzją z 8 marca 1928, zgodnie z wnioskiem swego Przewodniczącego, odrzuciła odwołanie, uznając wymiar za uzasadniony w postanowieniach działu I ustawy o podatku dochodowym, albowiem uznanie odsetek w kwocie 22.926 zł 36 gr w księgach dłużnika, t. j. „Wytwórni armatur parowych A. i Sp." uważa się za dochód odwołującego się.

...NTA na skutek skargi rozważył, co następuje:

Ustawa o podatku dochodowym poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r. w art. 6 określa pojęcie dochodu jako sumę wszystkich przychodów w pieniądzach lub wartościach pieniężnych, otrzymanych z poszczególnych źródeł, wymienionych w art. 3, po strąceniu kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia tych przychodów, a dalej w art. 19 wymienia dochody z kapitałów, rent i innych praw majątkowych, za które uważa wpływy pieniężne lub mające wartość pieniężną z wszelkiego rodzaju lokat kapitałów. Paragraf 18 rozporządzenia wykonawczego z 14 maja 1921 poz. 298 Dz. Ust., nakazując przy ustalaniu dochodu przestrzegać ogólnej zasady, by wszystkie przychody były przyjęte w tej sumie, w jakiej one w czasie miarodajnym zostały rzeczywiście osiągnięte, poleca jednak kierować się wyłącznie zasadami buchalterji przy ustalaniu dochodu z przedsiębiorstw handlowych, przemysłowych lub gospodarstw rolnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, t. j. brać w rachubę również takie zaksięgowane przychody, które mają dopiero wpłynąć na korzyść podatnika.

W sprawie rozpoznawanej przy ustalaniu dochodów z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych nie wchodził w grę dochód osoby fi-

[1]) Por. wyrok SN z 16 września 1932 II. 4 K. 487/32 i wyrok NTA z 15 czerwca 1932 l. rej. 3347/29 (OPA, II, 247 i 246). Ze względu na analogiczną kwestję prawną zamieszczamy dawniejszy wyrok NTA, dotychczas nie publikowany.

zycznej z należących do niej przedsiębiorstw handlowych, przemysłowych względnie gospodarstw rolnych, a zatem miała zastosowanie ogólna zasada, wypowiedziana na wstępie § 18 rozporządzenia wykonawczego. W całym przewodzie administracyjnym skarżący konsekwentnie twierdził, iż należnych mu procentów nie otrzymał wcale, w odwołaniu zaś utrzymywał, że dłużnicza firma „uznała“ go w księgach handlowych tylko dla uwidocznienia swego zadłużenia oraz że firma ta stoi o tyle źle, iż nawet pożyczony kapitał jest w wysokim stopniu zakwestjonowany, i na poparcie tych okoliczności ofiarował dowód ze świadków, z imienia i nazwiska podanych. Jeśli więc władza pozwana miała wątpliwości co do prawdziwości zapodań podatnika, to obowiązkiem jej było — wobec treści odwołania — przeprowadzić uzupełniające dochodzenia z zachowaniem praw podatnika, wynikających z postanowień art. 58 w związku z częścią pierwszą art. 63 powołanej ustawy o podatku dochodowym.

W zaniedbaniu powyższego obowiązku NTA dopatrzył się istotnej wadliwości postępowania, połączonej ze szkodą dla skarżącego, wskutek czego na zasadzie art. 19 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust. uchylił zaskarżone orzeczenie [1]).

246.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z kapitałów: Dochód z udziału w spółce z ogr. odp. w przypadku, kiedy zysk spółki został przeniesiony na kapitał zapasowy.

Czysty zysk bilansowy spółki z ogr. odp. (b. zabór niem.) stanowi dochód podatkowy spólników nawet w tym przypadku, kiedy zysk ten nie został podzielony, lecz przekazany na kapitał zapasowy.

Wyrok NTA z 15 czerwca 1932 l. rej. 3347/29 w sprawie Roberta Radkego w Poznaniu przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1927.

... W ramach zarzutów skargi, ocenianych na tle zaskarżonej decyzji, spór między stronami toczy się w płaszczyźnie kwestji prawnej, czy podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym udział spólnika spółki z ogr. odp. w czystym jej zysku, wykazanym w rocznym bilansie, w wypadku, gdy zysk ten z mocy postanowienia spólników nie zostaje między nich rozdzielony, lecz ulega przeniesieniu na kapitał zapasowy.

---

[1]) P. glosę W. J. Szatensztejna, OPA, II, 247.

Otóż o ile idzie o powyższą kwestję, to według § 29 niem. ustawy z 20 maja 1898 Dz. Ust. Rz. str. 846 spólnicy mają roszczenie do czystego zysku, okazującego się z rocznego bilansu, o ile w statucie spółki nie postanowiono inaczej. Rozdział następuje według stosunku udziałów w przedsiębiorstwie; w statucie spółki może być ustanowiony inny sposób rozdzielenia. W myśl § 46 ustawy ustalenie bilansu rocznego i rozdział okazującego się z niego czystego zysku podlega postanowieniu spólników, powziętemu przez nich w trybie przewidzianym w §§ 47 i 48.

Z przepisu § 29 wynika niewątpliwie, że każdy spólnik ma prawo do czystego zysku bilansowego w stosunku do swego udziału w przedsiębiorstwie (o ile inaczej nie postanowiono w statucie spółki, któryto wyjątek w rozpatrywanym wypadku w grę nie wchodzi). Tak tedy spólnikowi z mocy § 29 ustawy już na podstawie rocznego bilansu przypada część zysku, wobec czego przewidziane w § 46 postanowienie spólników co do rozdzielenia czystego zysku nie posiada charakteru konstytutywnego dla prawa spólnika do udziału w czystym zysku bilansowym spółki. Zauważa się, że § 29 przewiduje co do roszczenia spólników do czystego zysku wyjątek od zasady jedynie w wypadku, gdy statut spółki inaczej stanowi, nie przewiduje zaś możności ograniczenia uprawnienia, przysługującego spólnikowi do czystego zysku bilansowego, postanowieniem spólników.

Wobec przedstawionego wyżej uprawnienia, służącego z § 29 spólnikowi, jeśli postanowieniem spólników przenosi się cały zysk na kapitał zasobowy, natenczas w chwili powzięcia postanowienia — skoro spółki z ogr. odp. posiadają, jak słusznie podnosi pozwana władza w odpowiedzi na skargę, jedynie kapitał zakładowy, składający się z wkładów poszczególnych spólników, stanowiących ich udziały w spółce — zwiększa się kapitał udziałowy, a zatem zwiększają się udziały spólników o kwoty, przypadające spólnikom stosownie do postanowień § 29, stanowiące z istoty swej dochód spólników. Tak tedy w powyższym wypadku dochód niewątpliwie zostaje osiągnięty, jeśli zaś zgodnie z postanowieniem spólników nie ulega efektywnemu wydzieleniu między udziałowców, lecz pozostaje w spółce, zwiększając udział spólnika, to postanowienie to, dotyczące sposobu użycia osiągniętego dochodu, nie może udziałowi spólnika w czystym zysku spółki odebrać właściwego charakteru dochodu od udziału w spółce, będąc w swej istocie jedynie formą lokaty przypadłego zysku. Jeśli tedy pozwana władza uznała za nietrafny punkt widzenia, iż w wypadku, gdy postanowieniem spólników spółki z ogr. odp. nie podzielono czystego zysku bilansowego między spólników, lecz przekazano zysk na kapitał zapasowy, brak wogóle po stronie spólnika

dochodu, podlegającego opodatkowaniu, to w tem stanowisku władzy nie mógł NTA dopatrzeć się zarzucanego w skardze naruszenia ustawy ... [1]).

247.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z kapitałów: Dochód, pobierany przez doliczanie procentów do kapitału. — Przestępstwo z art. 96: Istota czynu; postępowanie.

1. Dochód może być pobierany także przez doliczanie procentów do kapitału.

2. Składający zeznanie o dochodzie powinien się dowiedzieć o wysokości dochodu nawet książkowo jeszcze nie przeprowadzonego.

3. Ust. 6 art. 99 ustawy o podatku dochodowym nie został uchylony ani przez art. 1 przep. wpr. k. p. k., ani przez art. 640 (dawny 618) k. p. k.

4. Dla zastosowania art. 96 ustawy o podatku dochodowym należy ustalić obok świadomości działania jeszcze działanie „celowe“, polegające na tem, że sprawca, po przedstawieniu sobie pewnego skutku swego działania (wyniku), właśnie pod wpływem owego obrazu myślowego zdecydował się na przestępne działanie lub zaniechanie.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 16 września 1932 II. 4 K. 487/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Jana M., oskarżonego z art. 96 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.), założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Starogardzie z 17 marca 1932, na podstawie art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

Orzeczeniem Komisji Szacunkowej podatku dochodowego w Starogardzie z 23 lutego 1931 oskarżonego Jana M. uznano winnym przestępstwa z art. 96 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.), popełnionego przez to, że w zeznaniu z 27 kwietnia 1930 oraz w wyjaśnieniu z 13 listopada 1930 zamilczał posiadanie dochodów z kapitałów, za co skazano go w postępowaniu karno-administracyjnem na karę pieniężną 6.840 zł. Oskarżony w ciągu 4 tygodni kary pieniężnej nie uiścił, wobec czego władza skarbowa przekazała sprawę Sądowi Grodzkiemu w Starogardzie do postępowania sądowego, stosownie do przepisu art. 99 ust. 6 rzeczonej ustawy o podatku dochodowym. Od uniewinniającego wyroku I in-

---

[1]) P. glosę W. J. Szatensztejna, OPA, II, 247.

stancji odwołał się Prokurator i uzyskał w II instancji wyrok, skazujący oskarżonego na podstawie art. 96 ustawy o podatku dochodowym na karę pieniężną w kwocie 1.368 zł oraz zapłacenie kosztów i opłat sądowych.

Wspomniany wyrok II instancji zaskarża oskarżony, wnosząc o jego uchylenie i uniewinnienie, albo też o przekazanie sprawy sądowi II instancji do ponownego jej rozpoznania, zarzucając: a) wadliwość protokółu rozprawy; b) nierozważenie całego materjału procesowego, w szczególności zeznań świadków K. i G. oraz wyciągu kontowego; c) niejasność uzasadnienia wyroku skutkiem niedokończenia zdania przy omawianiu decydującej o winie oskarżonego okoliczności; d) błędną wykładnię prawa materjalnego co do pojęcia dochodu i wadliwe ustalenie świadomości działania po stronie oskarżonego.

SN zważył, co następuje:

1) Przedewszystkiem rozważyć należało prawidłowość przekazania sprawy na drogę sądową, w szczególności ustalić, czy w sprawie niniejszej wymagane było zgłoszenie przez oskarżonego żądania przekazania sprawy sądowi w myśl art. 618 k. p. k. (co nie nastąpiło), czy też przekazanie to uskutecznić miała sama władza skarbowa, gdy oskarżony w ciągu miesiąca nałożonej nań w postępowaniu karno-administracyjnem kary pieniężnej nie uiścił. Innemi słowy, czy w sprawie niniejszej stosuje się postępowanie z art. 618 k. p. k. przed sądem okręgowym, czy też nadal zostaje w mocy przepis ust. 6 art. 99 ustawy o podatku dochodowym, według którego władza skarbowa przekazuje sprawę do zwyczajnego (nie szczególnego z art. 618 i nast. k. p. k.) postępowania przed sądem, właściwym według ogólnych zasad o właściwości rzeczowej i miejscowej. Należy przyjąć tę drugą alternatywę i uznać przekazanie sprawy przez władzę skarbową do postępowania sądowego za skuteczne. Art. 1 przepisów wprowadzających k. p. k., zawierający ogólną klauzulę uchylającą dawne przepisy procesowe, nie uchyla w danym wypadku szczególnego przepisu art. 99 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym, albowiem art. 1 rzeczonych przepisów przechodnich odnosi się do norm wyłącznie sądowo-procesowych, nie zaś mieszanych (p. orzecz. SN Zbiór orzeczeń Nr. 26/32). Do mieszanych zaś norm zaliczyć należy ust. 6 art. 99 ustawy o podatku dochodowym, przepis ów bowiem dotyczy także prawa administracyjnego, określając czynności władzy skarbowej przed postępowaniem sądowem i normując kwestję prawomocności orzeczenia karno-administracyjnego. Na moc obowiązującą ust. 6 art. 99 ustawy o podatku dochodowym mógłby mieć natomiast wpływ § 1 art. 618 k. p. k., jednakże pod warunkiem przyjęcia, iż rzeczony

art. 618 k. p. k. jest normą ogólną, w której równocześnie wyrażono przełamanie zasady „lex posterior generalis non derogat legi anteriori speciali“ (jak to np. uczyniono w art. 1 przepisów wprowadzających k. p. k.: „wszystkie przepisy“). Jednakże w ogólnym przepisie art. 618 k. p. k. nie można z dostateczną stanowczością doszukać się wyrażenia myśli o przełamaniu reguły interpretacyjnej, iż późniejsza norma ogólna pozostawia nietknięte odmienne szczególne normy prawa poprzedniego. Art. 618 k. p. k. nie wypowiada więc wyjątku od wspomnianej zasady i dlatego szczególny przepis ust. 6 art. 99 ustawy o podatku dochodowym należało uznać za nadal obowiązujący.

2) Przechodząc obecnie do rozważenia zarzutów kasacji, należy uznać niektóre jej zarzuty za uzasadnione.

Art. 96 ustawy o podatku dochodowym dotyka tego, kto „świadomie w celu uchylenia się od ustawowej powinności podatkowej ... złoży nieprawdziwe zeznania lub wyjaśnienia ...“ Obok świadomości działania ustawa żąda jeszcze działania „celowego“, co oznacza, że sprawca po przedstawieniu sobie pewnego skutku swego działania (wyniku), właśnie pod wpływem owego obrazu myślowego decyduje się na przestępne działanie lub zaniechanie. Innemi słowy, wyobrażenie skutku jest motywem działania. Jeżeli niema tak pojętego działania „celowego“, brak istoty przestępstwa bez względu na to, dlaczego przyszły obraz skutków nie stał się motywem czynu, przyczem błąd faktyczny, a nawet prawny jednakową odgrywają rolę. Dlatego nie ulega karze za kradzież (257 k. k.) więzień, który, uciekając z więzienia, zabrał ze sobą ubranie więzienne, wiedząc o tem, że po ucieczce postąpi z niem jak z własnem (przywłaszczy je sobie), albowiem nie obraz przyszłego przywłaszczenia ubrania był motywem ucieczki, lecz chęć odzyskania wolności, przepis zaś art. 257 k. k. żąda działania „celowego“ („w celu przywłaszczenia“). Jeżeli zatem także art. 96 ustawy o podatku dochodowym żąda celowego działania, t. j. by obraz uszczuplenia Skarbu był motywem złożenia fałszywego zeznania lub wyjaśnienia, przeto obrona oskarżonego, jakoby sądził, iż przed odebraniem z firmy W. procentów niema dochodu, musi być zbadana i oceniona, albowiem jego ewentualne przekonanie, że dany procent przed odebraniem z firmy nie jest dochodem, przeszkadzałoby powstaniu wyobrażenia o uszczupleniu dochodu skarbowego, a tem samem nie możnaby mówić o tem, że to wyobrażenie skutków stało się motywem działania. Zresztą i z punktu widzenia „świadomości“ (dolus) błąd prawny, leżący poza granicami prawa karnego, musiałby być uwzględniony. Sąd II instancji rozpatruje też wspomnianą obronę, odrzuca ją jako niewiarygodną, po-

wołując się na to, że oskarżony jeszcze w r. 1928 polecił zapisywać swe wpływy na koncie pod fikcyjnem oznaczeniem „A. Danzig“, z czego wysnuty jest wniosek, że chodziło o ukrycie dochodów przed władzą skarbową jeszcze w r. 1928. Nie można wszakże odmówić słuszności wywodom kasacji, że ustalenie to nastąpiło z obrazą art. 358, 377 k. p. k. Przedewszystkiem zachodzi zupełna luka w rozumieniu Sądu, powstała przez niedokończenie zdania i to w punkcie bardzo istotnym, tak, że wyrok w tem miejscu jest zupełnie niezrozumiały. Czytamy w nim bowiem, że „wprawdzie w r. 1928 należności te na jego żądanie zostały przepisane na jego nazwisko“, nie wiemy jednakże, skutkiem niedokończenia zdania, jak Sąd II instancji ocenia okoliczność, któraby przemawiała na korzyść oskarżonego i obalała hipotezę, że utworzenie poprzednio fikcyjnego konta „A. Danzig“ miało na celu ukrycie dochodu przed władzą skarbową...

3) ... Co się zaś tyczy pojęcia dochodu, to nie można dopatrzeć się błędu prawnego w tem, że także dochód, pobierany przez doliczanie procentów do kapitału i pozostawiony nadal w firmie W., powinien być opodatkowany. Dopisywanie procentów jest czynnością deklaracyjną, dochód lokować można w myśl umowy także w tej samej instytucji, która obowiązana jest płacić procenty. Oskarżony nie bronił się zresztą tem, że firma W. postępowała niezgodnie z umową, odmawiała procentów lub była niewypłacalna. Pozatem oskarżony powinien był dowiedzieć się o wysokości dochodu nawet książkowo jeszcze nie przeprowadzonego, aby dopełnić mógł obowiązku złożenia zeznania podatkowego.

1. Powyższe trzy wyroki poruszają kwestję, w jakim momencie dochody należy uznać za osiągnięte i tem samem za podlegające opodatkowaniu. Łączy się z tem kwestja, która nie była dotychczas rozważana przez SN ani przez NTA, kiedy należy uznać koszty za poniesione.

Tekst ustawy o podatku dochodowym kwestyj tych wyraźnie nie normuje, podając jedynie w art. 13, iż opodatkowaniu podlegają dochody o s i ą g n i ę t e, nie precyzując natomiast bliżej, w którym momencie dochody uważa się za osiągnięte. Art. 10 mówi o odliczeniu wydatków f a k t y c z n i e poniesionych.

Rozporządzenie wykonawcze w § 18 pod tytułem „Spodziewane przychody i nieponiesione koszty” wyjaśnia do art. 6 ustawy, że przychody i koszty powinny być przyjęte w sumie r z e c z y w i ś c i e osiągniętej, względnie poniesionej. Czyni jednakże rozporządzenie wyjątek dla przedsiębiorstw, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, przewidując dla tych wypadków t. zw. antycypacje dochodów i rozchodów. Również rozporządzenie nie wyjaśnia bliżej, do jakiego okresu należy odnieść powstanie dochodu względnie kosztów. Nie wyjaśnia także, czy antycypacja dochodów i kosztów w przedsiębiorstwach, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, jest przymusowa, czy też stanowi jedynie prawo płatnika.

Powyższe przepisy wywołały w praktyce szereg wątpliwości. Dochód w formie wpływu pieniężnego następuje w chwili wręczenia właścicielowi źródła dochodu (wierzycielowi) odnośnej kwoty. Ten stan faktyczny wątpliwości co do czasu osiągnięcia dochodu nie budzi. Natomiast kwestje powstają w tych wypadkach, gdy zapłata uskuteczniona została przez wręczenie wekslu lub czeku, lub też przez uznanie rachunku bieżącego lub też nawet (jak to widzimy w wyroku NTA l. rej. 3347/29) przez samo powstanie prawa dla płatnika do otrzymania pewnej sumy.

Jest rzeczą oczywistą, iż kwestja, do jakiego okresu podatkowego zaliczyć dany dochód lub koszty, jest bardzo istotna: każdy rok podatkowy stanowi zamkniętą całość i ustawa nie dopuszcza jakichkolwiek kompensat straty jednego roku zyskami drugiego roku. (Ustawodawstwa zagraniczne znają pewne, ograniczone zresztą, wyjątki od powyższej zasady).

2. Może tu ustawodawca zastosować kryterja dwojakiego rodzaju: dochód, względnie koszty powstają wówczas, gdy powstaje prawny tytuł (prawo do otrzymania procentów, prawo do honorarjum adwokackiego, prawo do prowizji pośrednika handlowego), lub też wówczas, gdy płatnik otrzymuje faktycznie możność dysponowania temi wpływami, względnie gdy faktycznie koszty ponosi.

Jednakże różnica pomiędzy jednym a drugim poglądem nie jest tak zasadnicza, jakby się wydawało. Pouczające właśnie w tym względzie jest prawo niemieckie. Po wielkiej dyskusji rozstrzygnęło ono kwestję w ten sposób, że dochód, względnie wydatek podatkowy powstaje wówczas, gdy powstaje tytuł prawny, dopuszczalne jednakże jest nawet dla podatników, nie prowadzących prawidłowych ksiąg handlowych, odroczenie opodatkowania odnośnej kwoty, o ile wpływ (możność faktycznego dysponowania) przedstawia się narazie wątpliwie.

3. W tym stanie rzeczy, zd. m., całe zagadnienie sprowadza się nie do rozstrzygnięcia kwestji, co jest dochodem podatkowym, lecz do ustanowienia w ustawie pewnych presumpcyj dowodowych, mających znaczenie reguł techniczno-wymiarowych.

W prawie niemieckiem, jak widzieliśmy, ustanowione są presumpcje pro fisco, co oczywiście nie stoi na przeszkodzie temu, by podatnik udowodnił, że wpływu faktycznie nie mógł osiągnąć. Polska ustawa podatkowa nie formułuje tu żadnej zasady, co bynajmniej w myśl wyżej powiedzianego nie oznacza, iż otwarta jest kwestja, co jest dochodem podatkowym, a w szczególności, że nie jest dochodem podatkowym wpływ, którym podatnik nie może dysponować, chociażby wpływ ten jemu przypadał. Całe zagadnienie przesuwa się w płaszczyznę prawidłowego podziału onus probandi pomiędzy władzą a podatnikiem.

4. Należy rozróżnić przedewszystkiem podatników prowadzących prawidłowe księgi handlowe i nie prowadzących takich ksiąg. Dla pierwszej kategorji płatników miarodajne jest zamknięcie rachunkowe. Ta rzecz przedstawia się dość jasno. Buchalterja stworzyła zasady, co należy i co można bilansować. Literatura niemiecka określa to pojęciami: „Bilanzpflichtigkeit" i „Bilanzfähigkeit" (por. Strutz, Kommentar z. EinkStG, wyd. 1927 r., str. 778, Komentarz do Prawa o spółkach akc. pod red. Kona, 1933, str. 246), które decydują o tem, co jest wpływem. W dodatku pozycje delcredere załatwiają całkowicie sporne zagadnienie.

O ile chodzi o płatników, nie prowadzących prawidłowych ksiąg handlowych, to zastanowić się należy nad następującemi wypadkami:

Otrzymanie zapłaty w czeku należy uważać za równoznaczne z zapłatą w gotowiźnie, albowiem czek ex definitione jest zawsze płatny za okazaniem. Nie wyklucza to oczywiście prawa płatnika do stwierdzenia, że czek honorowany nie został i że w ten sposób zapłata nie nastąpiła.

Inaczej przy wekslu: weksel zostaje wydany nie w miejsce zapłaty („zahlungsstatt"), lecz celem zapłaty („zahlungshalber"), czyli że zapłata następuje przez wykupienie wekslu i tylko moment wykupienia ma tu decydujące znaczenie.

Zapisanie sumy na dobro bieżącego rachunku może stanowić dochód, a to w zależności od osoby dłużnika, w którego księgach nastąpiło uznanie wierzyciela. Należy tu rozróżniać instytucje bankowe od niebankowych. Istnieje bowiem gospodarcza różnica pomiędzy rachunkami bieżącemi w instytucjach bankowych i w innych firmach, która szczególnie wyraźnie występuje przy dopisie odsetek na rachunku wierzyciela. Lokata bankowa z natury swej jest przeznaczona na oprocentowanie. Natomiast odsetki, dopisane w kontokorentach firm niebankowych, mogą nosić różny charakter, w szczególności kar za zwłokę (odsetki zwłoki). O ile więc chodzi o instytucje niebankowe, należy stwierdzić w poszczególnym wypadku dodatkowo, czy suma dłużna oprocentowana nosiła charakter lokaty. W każdym razie istotnym warunkiem powstania dochodu jest zapis książkowy, który jest wiadomy lub powinien być wiadomy wierzycielowi - podatnikowi.

Wreszcie gdy powstanie dochodu nie znajduje wyrazu ani w zapłacie pieniężnej, ani w formie wydania czeku, wekslu, ani też w formie uznania rachunku bieżącego w księgach dłużnika, to czy może powstać jeszcze dochód podatkowy w tych wypadkach, gdy powstaje samo prawo do dochodu?

Wobec tego, iż ustawa polska stoi na stanowisku opodatkowania jedynie efektywnie osiągniętego dochodu, t. zn., że dochód, uzyskany nie w formie wypłaty gotowizną, może być opodatkowany jedynie wyjątkowo, gdy niepodniesienie dochodu stanowi kapitalizację dochodu (lokatę u dłużnika), należy dojść do wniosku, że w zasadzie dochód, nie podniesiony i książkowo przez dłużnika nie przeprowadzony, nie może być uznany za dochód podatkowy.

Z powyższych wywodów wynika więc, iż mylne jest twierdzenie SN, że „oskarżony powinien był dowiedzieć się o wysokości dochodu nawet książkowo jeszcze nie przeprowadzonego, aby dopełnić mógł obowiązku złożenia zeznania podatkowego". Natomiast za słuszny może być uznany wyrok NTA l. rej. 3347/29, w którym NTA uznał dochód podatkowy z udziału w spółce z ogr. odp. pomimo to, iż walne zgromadzenie dywidendy nie wydzieliło. W tym ostatnim bowiem wypadku można mówić o kapitalizacji dochodu, przypadającego od dłużnika (spółki z ogr. odp.), na rzecz udziałowca tejże spółki.

Coprawda NTA w wyroku z 26 kwietnia 1930 l. rej. 691/28 (Zbiór wyroków Nr. 306 S) stwierdził, iż niewykorzystane prawa cywilne nie mogą stanowić podstawy do obciążenia podatkowego. Jednakże, jak już miałem okazję wypowiedzieć w swojej pracy: „Die theoretischen Grundlagen der polnischen Einkommensteuerbilanz" (Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1931, str. 361), NTA czyni i musi czynić wyjątki od cywilistycznego kierunku w interpretacji ustaw podatkowych.

W. J. Szatensztejn

248.

PODATEK DOCHODOWY.

Zyski ze sprzedaży przedmiotów majątkowych u osób prawnych, prowadzących prawidłmajątkowych handlowe.

1. Do osób prawnych, które podpadają pod art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.), przepis art. 7 tej ustawy nie ma zastosowania.

2. Art. 21 cyt. ustawy nie wymaga ustalenia rzeczywistego, t. zn. gospodarczo realnego, dochodu jako podstawy wymiaru.

Wyrok NTA z 30 grudnia 1932 l. rej. 4741/31 w sprawie Tow. Handlowo - Przemysłowego dawn. C. B. Dietrich i Syn, z ogr. por. w Toruniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Skarżące Towarzystwo w odwołaniu, wniesionem od wymiaru podatku dochodowego na rok podatkowy 1929, zarzuciło m. i., iż doliczenie uzyskanego przy sprzedaży majątku Towarzystwa zysku książkowego w kwocie 117.090,90 zł do podstaw wymiaru nie odpowiada przepisom ustawy o podatku dochodowym, a w szczególności przepisowi art. 7 tej ustawy. Przepis ten, zdaniem strony, winien wejść w zastosowanie, ponieważ: 1) sprzedaż nieruchomości nie nastąpiła w wykonaniu interesu spekulacyjnego, 2) nie uzyskano zysku faktycznego, lecz zysk książkowy, imaginacyjny, bo zapłacono w r. 1908 za dane nieruchomości 201.214,81 mk. niem., któratо suma, przerachowana na złote z r. 1925, równa się 251.518,51 zł, a jeżeli uwzględnić zmianę wartości złotego, to ten majątek przedstawia wartość nominalną 427.581,47 zł, w książkach zaś figurowała kwota 155.902,50 zł, ponieważ Towarzystwo z sumienności kupieckiej nie chciało rozwadniać bilansu i wykazywać majątku problematycznego.

Odwołania powyższego Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 27 września 1930 nie uwzględniło, ponieważ nadwyżka, osiągnięta ze sprzedaży nieruchomości w kwocie 117.090,90 zł stanowi pozycję zysku bilansowego, podlegającego opodatkowaniu w myśl art. 21 ustawy, powoływanie się zaś Towarzystwa na art. 7 ustawy jest nietrafne, albowiem postanowienia tego artykułu nie mają zastosowania w odniesieniu do osób prawnych. Powyższe swoje stanowisko podtrzymało Ministerstwo Skarbu w decyzji z 20 kwietnia 1931, którą sprostowano wymiar przez wyłączenie pewnych kwot z podstaw opodatkowania.

Skarga, wniesiona do NTA na wymienioną ostatnio decyzję Ministerstwa Skarbu, zarzuca obrazę art. 7 ustawy o podatku dochodowym, a niezależnie od tego podnosi zarzut, że pozwana władza nie zbadała zarzutu odwołania, iż kwota 117.090,90 zł. nie jest nadwyżką, osiągniętą przy sprzedaży nieruchomości, lecz zyskiem imaginacyjnym, wynikłym z zaniechania przewalutowania, a tem samem nie jest realnym zyskiem.

Rozpatrując niniejszą sprawę, NTA rozważył, co następuje:

Zarzut skargi, wywodzony z przepisu art. 7 ustawy o podatku dochodowym, uznał NTA za nieuzasadniony: jak to bowiem Trybunał w swych wyrokach niejednokrotnie już wypowiedział i uzasadnił (np. w wyroku z 10 grudnia 1930 l. rej. 7104/29, Zbiór wyroków

Nr. 402 S), do osób prawnych, które podpadają pod postanowienia art. 21 ustawy o podatku dochodowym, przepis art. 7 tejże ustawy nie ma zastosowania.

Skarga zarzuca dalej, że pozwana władza nie rozpatrzyła zarzutu odwołania, iż kwota 117.090,90 zł jest zyskiem „imaginacyjnym“, wynikłym z zaniechania przewalutowania, oraz że obciążenie strony skarżącej podatkiem od wspomnianej kwoty narusza ustawę. Zarzutu tego NTA nie uznał za uzasadniony. Pozwana władza, nie uwzględniając odwołania, podała w zaskarżonem orzeczeniu, że nadwyżka, osiągnięta ze sprzedaży nieruchomości, w kwocie 117.090,90 zł stanowi pozycję zysku bilansowego, podlegającego opodatkowaniu w myśl art. 21 ustawy, a zatem rozpoznała wspomniany zarzut odwołania i z nim się rozprawiła. Nie mógł też NTA przyznać słuszności zarzutowi skargi, iż obciążenie strony skarżącej podatkiem od wspomnianej kwoty, jako według jej wywodów nie przedstawiającej zysku rzeczywistego, narusza ustawę. Art. 21 ustawy w ust. 1 przepisuje kategorycznie, że podstawą wymiaru dla określonych w nim płatników są zyski bilansowe, wykazane w zatwierdzonem zamknięciu rachunkowem. Przepis tedy art. 21 bynajmniej nie wymaga ustalenia rzeczywistego, t. zn. gospodarczo realnego, dochodu, jako podstawy wymiaru, — przeciwnie, zobowiązuje władzę wymiarową do oparcia się na zamknięciu rachunkowem płatnika, jeśli ono tylko jest zgodne z normami art. 6, 8, 10 i 13 (p. wyrok z 9 września 1931 l. rej. 5255/28 w sprawie „Krakowskiej Spółki Wydawniczej“).

Z tych powodów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

NTA w swojem orzecznictwie zajmuje stale stanowisko, że do osób prawnych, które podpadają pod postanowienia art. 21 ustawy o podatku dochodowym, przepis art. 7 tejże ustawy nie ma zastosowania.

To stanowisko może nasuwać pewne wątpliwości. Punktem wyjścia ustawy o podatku dochodowym jest pojęcie „dochodu” jako czegoś, co ma charakter zwyczajny, co występuje regularnie, płynie z określonych źródeł. Art. 7 mówi wyraźnie, że nie uważa się za dochód, podlegający opodatkowaniu „wogóle takich przychodów, które stanowią zwiększenie lub zwrot majątku, lecz nie stanowią dochodu”. Nigdzie nie jest powiedziane, że ten artykuł nie odnosi się do osób prawnych. Bo jakażby była *ratio legis* takiego postanowienia? Dlaczegożby zysk ze sprzedaży przedmiotu majątkowego miał być uważany za dochód, o ile osiągnęła ten zysk osoba prawna, prowadząca prawidłowe księgi handlowe, a natomiast nie miał być „dochodem” osoby prawnej, nie prowadzącej tych ksiąg, albo osoby fizycznej?

Zarówno art. 7 ustawy o podatku dochodowym, jak i sąsiadujące z nim artykuły dotyczą wszystkich osób, zarówno prawnych, jak i fizycznych. Ustawa nie zna specjalnego pojęcia dochodu osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe. Pojęcie „dochodu” podatkowego jest jedno i trudno przypuszczać, żeby ono miało się rozdzielać w intencji ustawodawcy na dwa pojęcia w tak istotnej sprawie, jak znamię zwyczajności dochodu.

Ale NTA zasadnicze znaczenie przypisuje ust. 1 art. 21 ustawy o podatku dochodowym, który uważa za podlegający opodatkowaniu dochód osób prawnych „zyski bilansowe, wykazane w zatwierdzonem zamknięciu rachunkowem, sporządzonem zgodnie z postanowieniami art. 6, 8, 10 i 13" i t. d. Formalnie przychód, osiągnięty ze sprzedaży nieruchomości, dokonanej przez osobę prawną, prowadzącą prawidłowe księgi handlowe, jest zyskiem bilansowym. Art. 21 rozszerza pojęcie zysku bilansowego, przewiduje wypadki, w których pozycje, niezaliczone formalnie do zysków bilansowych, zalicza się do dochodu, podlegającego opodatkowaniu. O nadzwyczajnych przychodach nic nie mówi. Ale powołuje się wyraźnie na art. 6 ustawy o podatku dochodowym, według którego „za dochód uważa się sumę wszystkich przychodów, otrzymanych z poszczególnych źródeł, wymienionych w art. 3". Art. 3 mówi, że opodatkowaniu podlegają dochody z nieruchomości, z budynków, z przedsiębiorstw, tantjem, kapitałów pieniężnych i t. d. i wszelkiego (innego) rodzaju źródeł dochodu. Otóż zyskiem bilansowym w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym, właśnie w myśl art. 21, dotyczącego opodatkowania osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, jest dochód, który płynie z jakiegoś źródła; a tego źródła niema przy przychodach ze spadków, darowizn, zysków ze sprzedaży przedmiotów majątkowych, wygranych loteryjnych i t. d.; zachodzi tu zwiększenie lub przeobrażenie majątku, ale nie dochód.

Gdyby ustawodawca w ustawie o podatku dochodowym chciał się oprzeć na formalnem pojęciu zysku bilansowego, „jak ono jest używane w nauce o prowadzeniu ksiąg handlowych i sporządzaniu bilansów" (wyrok NTA z 10 grudnia 1930 l. rej. 7104/29), to byłby, wprowadzając zresztą konieczne z punktu widzenia fiskalnego modyfikacje pojęcia zysku bilansowego, zawarte w art. 21 ustawy o podatku dochodowym, mówił poprostu o zyskach bilansowych, a nie powoływał się na szereg artykułów ustawy o podatku dochodowym, precyzujących pojęcie dochodu podatkowego w sposób jednakowy dla osób prawnych, jak i fizycznych.

Źródłem jednak tych wątpliwości, jak i wielu innych, jest okoliczność, że w Polsce jedną ustawą o podatku dochodowym objęto zarówno osoby prawne, jak i fizyczne, zamiast wprowadzić osobny podatek od dochodu osób prawnych. Osobnego ich traktowania domagają się zarówno względy polityki podatkowej, jak i względy prawno-skarbowe. Zrównanie osób prawnych i fizycznych prowadzi czasem do interpretacyj, które nie odpowiadają duchowi ustawy o podatku dochodowym.

R. Rybarski

249.

PODATEK DOCHODOWY.

Dyskonto od znajdujących się w dniu bilansowym w portfelu podatnika długoterminowych weksli, później płatnych.

Wykazane w rachunku strat i zysków dyskonto od znajdujących się w dniu bilansowym w portfelu podatnika długoterminowych weksli, później płatnych, otrzymanych od nabywców towaru, podlega doliczeniu do dochodu.

Wyrok NTA z 13 stycznia 1933 l. rej. 9690/30 w sprawie firmy „Silniki Spalinowe" Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1927.

Spór między stronami sprowadza się do kwestji, czy figurująca w pasywach rachunku strat i zysków za r. 1926 kwota 12.677 zł 63 gr, stanowiąca zarachowane na 31.XII 1926 odsetki (dyskonto) od weksli długoterminowych, (otrzymanych od nabywców motorów), których termin płatności w dniu 31 grudnia 1926 jeszcze nie nastąpił i które znajdowały się w portfelu skarżącej firmy w tym czasie, winna być uznana w bilansie podatkowym za ulegającą odliczeniu od aktywów.

Kwestja powyższa ulega rozstrzygnięciu w sensie negatywnym. O odliczeniu bowiem od dochodu pomienionych odsetek możnaby mówić jedynie wówczas, gdyby odnośne weksle były rzeczywiście zdyskontowane, t. j. gdyby wartość ich na 31.XII 1926, pomniejszona o koszty dyskonta, była wpłynęła do kasy firmy.

Odmiennie jednak rzecz przedstawia się przy przechowywaniu weksli w portfelu firmy. Odliczenie od nominalnej ich wartości kosztów przewidzianego, a nie rzeczywiście poniesionego, dyskonta nie znajduje usprawiedliwienia w artykułach 6 i 8 ustawy o podatku dochodowym, a wniesienie do pasywów tych kosztów stwarza jedynie pozycję bilansową, która przy ustaleniu podatku od dochodu nie może w myśl przepisów ustawy wpływać na zmniejszenie wysokości dochodu, ulegającego opodatkowaniu.

Co się zaś tyczy spornej między stronami kwestji, czy pomieszczenie w pasywach bilansu pozycji dyskonta jest zgodne z prawidłami buchalterji, to kwestją tą NTA nie miał powodu się zajmować, skoro prawidłowość bilansu handlowego — według ustalonej judykatury NTA — nie przesądza jeszcze traktowania poszczególnych pozycyj tego bilansu przy wymiarze, jeżeli uwzględnieniu ich stoi na przeszkodzie jeden z przepisów powołanych w art. 21 ustawy, co właśnie — jak wyżej wywiedziono — zachodzi w danym wypadku.

Z powyższych względów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Racjonalne i zgodne z ustawą rozstrzygnięcie powyższego zagadnienia jest możliwe dopiero po zbadaniu i ustaleniu, czem jest w swej istocie dyskontowanie weksli wogóle i czem jest w bilansie.

Jako operacja rachunkowa dyskontowanie polega na odliczaniu odsetek od sumy wekslowej, płatnej w późniejszym terminie, według przyjętej stopy procentowej i jest praktykowane przy skupie weksli, uprawianym przez banki. Skup weksli jest pod względem formalnym podobny do skupu towaru. Jeden i drugi wymaga przedewszystkiem ustalenia ceny, którą skupujący ma zapłacić sprzedającemu. Przy skupie weksli nie można poprostu przyjąć pełnej wartości imiennej, wypisanej na wekslu, bo wartość rzeczywista jest zawsze niższa, a to ze względu na późniejszy termin płatności sumy wekslowej. Otóż ustalanie tej wartości rzeczywistej czyli ceny wekslu odbywa się przez dyskontowanie, które zatem przedstawia się jako *specyficzna metoda oceniania wartości skupowanych*

weksli. Innej metody technika bankowa nie zna. Konieczność takiej, a nie innej metody wynika z przepisów prawa wekslowego, które właścicielowi wekslu pozwala żądać w terminie płatności tylko sumy wekslowej bez doliczenia odsetek lub innych dodatków.

Ponieważ dyskontowanie jest jedyną metodą oceniania wartości weksli, przeto musi być stosowane wszędzie, gdzie istnieje potrzeba czy obowiązek oceniania, a więc i przy bilansowaniu weksli. Wiadomo, że kupiec ma ocenić w inwentarzu i bilansie wszystkie swoje przedmioty majątkowe, a więc i weksle. Te muszą być ocenione tak ze względu na późniejszy termin płatności, jak i na wypłacalność dłużników wekslowych, a więc podwójnie. Pierwszy szacunek odbywa się przez dyskontowanie, drugi przez potrącenie części uważanej za nieściągalną. Obowiązek oceniania obejmuje wszystkie weksle, stanowiące własność kupca, tak pochodzące ze skupu, jak otrzymane w inny sposób. To też praktyka handlowa i bankowa dyskontuje jednako cały remanent weksli z wyjątkiem niepewnych i nieściągalnych. Nikt nie pojmuje dyskontowania w bilansie jako odliczania kosztów przyszłego oddania weksli do skupu bankowego, i to nawet wtedy, gdy ma ten zamiar i pewność jego realizacji. Wynika to z zasady rachunkowości, że każdy okres rachunkowy (np. rok) może być obciążony tylko temi kosztami, które w nim powstały, a nie kosztami przyszłego roku. Jeżeli więc w przyszłym roku weksle pójdą do skupu, to wtedy będą zakontowane powstałe przez to koszty.

Dyskontowanie jest metodą szacowania w bilansie nietylko weksli, lecz także długów wekslowych (akceptów), i to w formie zupełnie identycznej. Wskutek tego w bilansie dłużnika figuruje w stanie biernym dług wekslowy nie w wysokości nominalnej, np. 1.000 zł, lecz w tej samej, co u wierzyciela weksel w stanie czynnym, a więc 975 zł, tak że pod tym względem oba bilanse są ze sobą zgodne. O dyskontowaniu długów wekslowych w bilansie już żadna interpretacja nie może powiedzieć, że jest to odliczanie przyszłych, przewidywanych kosztów dyskonta, bo dłużnik nie może swojego długu oddać do skupu bankowego, nie może więc mieć żadnych kosztów.

Ze stanowiska podatkowego zachodzi teraz pytanie, czy dyskontowanie weksli w bilansie jako szacowanie remanentów da się pogodzić z art. 6 i 8 ustawy, które przecież nigdzie nie wspominają o jakiemkolwiek ocenianiu wartości. Wszak dopiero rozporządzenie wykonawcze (§ 34) mówi o niem wyraźnie, ale czy ono jest zgodne z ustawą? Otóż obliczenie dochodu, które art. 6 reguluje, nie jest wcale możliwe bez ocenienia remanentów. Kto chce obliczyć dochód kupca, przemysłowca czy rolnika, osiągnięty z obrotów gospodarczych, musi uwzględnić, t. j. dokładnie ocenić, zapasy towarów, weksli, wierzytelności i t. p.

Ponieważ dyskontowanie weksli w bilansie i poza bilansem jest tylko metodą oceniania ich wartości, a ocenianie remanentów mieści się z absolutną koniecznością w art. 6, przeto pozostaje ono w zupełnej zgodzie z ustawą o podatku dochodowym.

Prof. Tomasz Lulek

250.

PODATEK DOCHODOWY.

Zwyżka podatkowa dla podatników nieżonatych lub niezamężnych: Utrzymywanie członków rodziny.

Okoliczność, iż członek rodziny posiada dochód, podlegający podatkowi dochodowemu, nie wyklucza sama przez się uznania, że dany

członek rodziny jest na cudzem utrzymaniu w rozumieniu art. 26 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.). (Teza).

Wyrok NTA z 27 marca 1933 l. rej. 7267/30 w sprawie Jana K. przeciw Komisji Odwoławczej w Lublinie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

...Art. 26 ustawy o podatku dochodowym stanowi, że stopę podatkową, podaną w art. 23 tej ustawy, podwyższa się o 20% dla podatników nieżonatych lub niezamężnych, nie mających na utrzymaniu żadnego członka rodziny, lecz osiągających dochód ponad 3.600 zł.

Wspomniana ustawa ani w art. 26, ani w art. 27, w którym też mowa o członkach rodziny, znajdujących się na utrzymaniu podatnika, nie określa bliżej, co należy rozumieć przez znajdowanie się na utrzymaniu. Wskazówki w tej mierze mieszczą się w przepisach do art. 26 i 27 ustawy, zawartych w § 46 rozporządzenia wykonawczego, na które się skarga powołuje. Wskazówki te podaje § 46 tak w kierunku negatywnym, jak i w pozytywnym. W kierunku negatywnym postanowiono w § 46, że przygodne zasilanie członka rodziny nie ma znaczenia utrzymywania go przez podatnika (ust. 3), oraz w jakich warunkach członkowie rodziny nie mogą być „w regule" uważani za będących na utrzymaniu podatnika (ust. 4). W kierunku pozytywnym stanowi § 46 w ust. 5, iż „pytanie, kogo z członków rodziny, w wyżej podanem znaczeniu, można uważać za osoby, będące na utrzymaniu podatnika, powinno być rozstrzygnięte po stwierdzeniu odnośnych danych według ogólnych zasad prawnych".

W rozpatrywanym przypadku pozwana władza, utrzymując w mocy, wbrew roszczeniu odwołania, zwyżkę z art. 26, kierowała się, jak podaje w odpowiedzi na skargę, tym motywem, że siostra podatnika, jako odrębnie opodatkowana podatkiem dochodowym na r. 1929, nie może być, już z tej samej przyczyny, uważana w myśl art. 26 ustawy za członka rodziny, będącego na utrzymaniu podatnika, a tem bardziej na jego wyłącznem utrzymaniu, co jest, zdaniem pozwanej władzy, koniecznym warunkiem w myśl § 46 rozporządzenia wykonawczego udzielenia ulg z art. 27 ustawy, a w konkretnym przypadku, stosując analogję, do zaniechania podwyższenia skarżącemu stopy podatkowej z art. 26 ustawy.

Otóż powyższe zapatrywanie pozwanej władzy nie może być uważane za trafne. Opiera się ono istotnie na (stosowanym przez władzę w drodze analogji) przepisie ust. 4 § 46 rozporządzenia wykonawczego, stanowiącym, iż członkowie rodziny, którzy, zgodnie z postanowieniami art. 11 ustawy, rozporządzając własnemi dochodami, podlegają odrębnemu od głowy rodziny opodatkowaniu, nie mogą być

w regule uważani za będących na utrzymaniu podatnika. Przepis powyższy jednak, jak widoczne z użycia w nim określenia „w regule", dopuszcza wyjątku, co wynika zresztą również z zasady, podanej w ust. 3 tegoż paragrafu, według której jedynie przygodne zasilanie członka rodziny nie jest uważane za utrzymywanie, a zatem stałe zasilanie może mieć takie znaczenie, jeśli inne okoliczności sprawy nie dowodzą przeciwieństwa. Tem samem rzeczony przepis nie może stanowić podstawy, i to wyłącznej, do rozstrzygnięcia kwestji, czy zachodzą warunki podwyższenia stopy podatkowej z art. 26 ustawy. Miarodajne natomiast w tej kwestji jest postanowienie art. 26 ustawy, oceniane z uwzględnieniem zacytowanego powyżej przepisu ust. 5 § 46. Z przepisu zaś art. 26 nie wynika, wbrew zapatrywaniu pozwanej władzy, by okoliczność, iż członek rodziny posiada pewien dochód, chociażby podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym, wykluczała sama przez się możność uznania podatnika z art. 26 za mającego na utrzymaniu tego członka rodziny. Odmienne zapatrywanie przeczyłoby oczywistej intencji ustawodawcy uwzględnienia podatnikowi ciężaru utrzymywania członka rodziny (§ 46 ust. 1 i 2), zwłaszcza w wypadkach, gdy „członek rodziny" obarczony jest liczną rodziną, a posiada dochód niewspółmiernie niski w stosunku do kosztów utrzymania siebie i tej rodziny, zatem nie pokrywający w znacznym stopniu jego minimum egzystencji w gospodarczem tego określenia znaczeniu. To odmienne zapatrywanie nie znajdowałoby również oparcia w przepisie ust. 5 § 46 (na który się zresztą pozwana władza nie powołuje).

Gdy pozwana władza przy rozpatrywaniu zarzutów odwołania wyszła z innego, niż wyżej wywiedziono, założenia, należało jej postępowanie w tym kierunku uznać za wadliwe. . . .

251.

PODATEK DOCHODOWY.

Orzeczenie Komisji Odwoławczej, odrzucające odwołanie i zwracające sprawę I instancji celem uzupełnienia postępowania wymiarowego: Obowiązek uzasadnienia; zaskarżalność do NTA.

1. Obowiązek instancji odwoławczej rozprawienia się w decyzji z konkretnemi zarzutami odwołania odnosi się również do decyzyj, odrzucających odwołanie z równoczesnem zarządzeniem uzupełnienia postępowania wymiarowego.

2. Decyzja taka podlega zaskarżeniu do NTA w części, odrzucającej odwołanie.

Wyrok NTA z 13 stycznia 1933 l. rej. 6064/31 w sprawie firmy „Żelazohurt" Sp. z ogr. odp. w Katowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

...Skarga zarzuca przedewszystkiem, iż Komisja Odwoławcza przekroczyła zaskarżonem orzeczeniem swój zakres działania, określony w art. 73 ustawy w brzmieniu znowelizowanem rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 4 lutego 1928 poz. 106 Dz. Ust., przez to, że, orzekając odrzucenie odwołania i zwrócenie sprawy I instancji celem uzupełnienia postępowania wymiarowego, równocześnie zatwierdziła wymiar, dokonany przez I instancję, zamiast pozostawić tejże wydanie zupełnie nowej decyzji wymiarowej, dotyczącej całego podatku.

Zarzut ten nie jest trafny. Według bowiem przepisu ustępu 3 art. 73 Komisja Odwoławcza w tym przypadku, kiedy przyjdzie do przekonania, że podatek wymierzono w kwocie za niskiej, obowiązana jest przedewszystkiem „orzec odrzucenie odwołania", a zatem załatwić odwołanie merytorycznie i rozprawić się z podniesionemi w niem zarzutami, z tym skutkiem, iż jej uchwała w tej części stanowi, w granicach pierwotnego wymiaru, załatwienie sprawy ostateczne w toku instancyj i w konsekwencji podlega zaskarżeniu do NTA (art. 1 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust., art. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.; patrz zasady prawne, ustalone przez NTA w wyrokach Nr. 145 S i 179 S Zbioru wyroków).

Natomiast zawarte w takiej uchwale Komisji Odwoławczej zarządzenie uzupełnienia postępowania wymiarowego, jako zarządzenie incydentalne o charakterze instrukcji wewnętrznej, nie może być przedmiotem skargi, a interesowanemu służy prawo skargi przeciw decyzji, która zapadnie na odwołanie przeciw uzupełniającemu wymiarowi, którato skarga z natury rzeczy musi dotyczyć także zasadności zarządzenia o uzupełnieniu postępowania wymiarowego (patrz powołane wyżej wyroki NTA). W konkretnym przypadku władza pozwana podała wprawdzie podatniczce do wiadomości także tę część swej uchwały, która zawiera wskazówki dla instancji wymiarowej co do sposobu dokonania uzupełniającego wymiaru, ale okoliczność ta nie może zmienić istoty rzeczy, skoro nadwyżka obciążenia podatkowego ponad wymiar pierwotny ma być w myśl ustawy i zgodnego z nią brzmienia samej decyzji przedmiotem uzupełniającego postępowania wymiarowego....

Stanowisko, zajęte przez NTA w powyższym wyroku, niebardzo daje się, m. zd., pogodzić z brzmieniem art. 73 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym i z jego logiczną interpretacją w ramach całej ustawy.

Przedewszystkiem ustawodawca, ile razy miał na myśli merytoryczne rozpatrzenie zarzutów odwołania, używa w ustawie słów „rozpatrzeć", „rozstrzygnąć".

Wynika to z brzmienia art. 69 ust. 3, art. 72 ust. 1 i 3 i art. 75 ust. 1. W jednem tylko miejscu, t. j. w art. 73 ust. 3 ustawy, użyte zostały słowa „orzeka odrzucenie odwołania". Już samo słowo „odrzucenie" należy raczej rozumieć jako odrzucenie „a limine" bez wdawania się w rozpatrywanie lub rozstrzyganie konkretnych chociażby zarzutów odwołania pod względem merytorycznym. Gdyby ustawodawca chciał unormować sprawę podwyższania podatku w postępowaniu odwoławczem tak, jak to interpretuje Trybunał, byłby sprawę ujął w sposób bardziej wyraźny przez użycie słów „rozstrzyga zarzuty odwołania" lub też „rozpatruje odwołanie, a następnie zwraca sprawę I instancji z poleceniem dokonania dodatkowego wymiaru podatku". W świetle bowiem wyroków NTA podwyższenie wymiaru wskutek ingerencji instancji odwoławczej nie jest niczem innem, jak zupełnie odrębnym dodatkowym wymiarem podatku, który z pierwotnym wymiarem nie ma nic wspólnego. O takich dodatkowych wymiarach podatku mówi art. 85 ustawy.

Przy obowiązującem brzmieniu ustawy, przepisy art. 73 ust. 3 ustawy powinny być rozumiane w ten sposób: wymiar podatku jest za niski, wymaga uzupełnienia, wobec czego odwołanie, jako przedwczesne przy tym stanie sprawy i nie podlegające merytorycznemu rozpatrzeniu, zostaje odrzucone, a sprawa wraca do I instancji celem uzupełnienia postępowania wymiarowego i uskutecznienia uzupełniającego wymiaru podatku. Inna interpretacja nie da się logicznie uzasadnić. Z chwilą gdy ma nastąpić ostateczne rozpatrzenie zarzutów odwołania, trzeba się liczyć z tem, że zarzuty te mogą się okazać słusznemi. Przypuśćmy, że wszystkie zarzuty odwołania są słuszne i należy je uwzględnić w całej rozciągłości, niemniej jednak po ich uwzględnieniu wymiar podatku okaże się za niski. Cóż wtedy? W myśl wyroków NTA należałoby odwołanie płatnika uwzględnić w całej rozciągłości, a równocześnie odrzucić odwołanie. Otóż taka decyzja, jako sprzeczna sama w sobie, nie byłaby logiczna. Nie można przecież, uwzględniając w całej rozciągłości odwołanie, odrzucać go równocześnie. Odrzucić można odwołanie jedynie wtedy, jeżeli nie wdajemy się w jego rozpatrywanie; z chwilą gdy odwołanie się rozpatruje, to można je albo uwzględnić, albo nie uwzględnić, ale nie odrzucić. Ustawodawca zatem, używając słów „orzeka odrzucenie odwołania", mógł mieć na myśli tylko odrzucenie „a limine", bez wdawania się w rozpatrywanie zarzutów odwołania. Dla płatnika przy takiej interpretacji nie wynika żadna szkoda. Na uzupełniony wymiar podatku płatnik otrzyma nowy nakaz płatniczy, od którego będzie mógł wnieść odwołanie i w niem powtórzyć lub podtrzymać zarzuty przedtem już podniesione i podnieść zarzuty nowe. I jedne i drugie będą rozpatrzone przez instancję odwoławczą, a w razie ich nieuwzględnienia płatnik ma prawo skargi do NTA.

Ustawa postanawia dalej, że odrzucenie odwołania może nastąpić jedynie wtedy, o ile wymiar podatku okaże się za niski. Przy zastosowaniu interpretacji Trybunału, t. j. przy merytorycznem rozpatrzeniu zarzutów odwołania w trybie art. 73 ustawy, może zajść taki przypadek, że po uwzględnieniu zarzutów odwołania, nawet przy wzięciu pod uwagę okoliczności uzasadniających uzupełnienie wymiaru, wymiar pierwotny może się okazać jeszcze za wysoki. I wtedy, wbrew względom słuszności, wbrew przepisom ustawy o dochodzie podatkowym, niema zasadniczo podstawy do odrzucenia odwołania, ponieważ podatek w I instancji wymierzono w kwocie za wysokiej, a nie za niskiej. I z tego również powodu interpretacja art. 73 ust. 3 ustawy, stosowana przez Trybunał, trudno daje się pogodzić z brzmieniem ustawy.

Ustawa postanawia wreszcie, że instancja odwoławcza, orzekając odrzucenie odwołania, „zwraca sprawę I instancji celem u z u p e ł n i e n i a p o s t ę p o w a n i a w y m i a r o w e g o". Tych ostatnich słów nie można inaczej rozumieć, jak tylko w ten sposób, że sprawa wymiaru podatku w chwili rozpatrywania odwołania nie

nadaje się do ostatecznego rozstrzygnięcia, lecz wymaga uzupełnienia. Nie można przecież ostatecznie rozstrzygać kwestji, która wymaga uzupełnienia i w tym celu jest zwracana I instancji. Z tego wynika, że ustawa traktuje i pierwotny wymiar i wymiar, jaki następuje po uzupełnieniu postępowania wymiarowego, jako jedną całość. Tymczasem przy interpretacji NTA mamy zasadniczo do czynienia z dwoma wymiarami podatku: pierwotnym, który po wydaniu decyzji na odwołanie staje się prawomocny, i dodatkowym, który jest zupełnie odrębny od pierwotnego i ma odrębne zupełnie postępowanie odwoławcze i kasacyjne. W świetle tej interpretacji nie mamy tedy do czynienia z uzupełnieniem pierwotnego wymiaru, lecz z zupełnie odrębnym dodatkowym wymiarem, takim samym, jaki następuje w trybie art. 85 ustawy już po prawomocności wymiaru pierwotnego.

W praktyce interpretacja NTA prowadzi do sytuacyj, z których niema wyjścia. Zdarza się, że po merytorycznem rozpatrzeniu zarzutów odwołania i równoczesnem odrzuceniu odwołania celem uzupełnienia postępowania wymiarowego, płatnik skarży do NTA tę część decyzji, wydanej na odwołanie, która rozprawia się z konkretnemi zarzutami odwołania, natomiast od uzupełniającego wymiaru podatku nie wnosi wcale odwołania. Wobec niewniesienia odwołania wymiar podatku w sumie, wynikającej z uzupełnionego wymiaru, staje się prawomocny. Tymczasem NTA wskutek wniesionej skargi uchyla, po prawomocności wymiaru podatku, decyzję instancji odwoławczej w sprawie pierwotnego wymiaru. I stwarza się taka sytuacja, że z jednej strony mamy prawomocny wymiar podatku, a zatem wymiar niewzruszalny, a z drugiej strony wyrok NTA, który obala jeden z fragmentów tego prawomocnego wymiaru. Takiego stanu prawnego nie mógł mieć na myśli ustawodawca, wprowadzając przepis art. 73 ust. 3.

Na poparcie interpretacji NTA wysuwana jest okoliczność, że w razie odrzucenia odwołania bez rozprawienia się z jego konkretnemi zarzutami, zarzuty te nie byłyby wogóle rozpatrzone w przypadku, gdyby w uzupełniającem postępowaniu wymiarowem okazało się, że niema podstaw do uskutecznienia uzupełniającego wymiaru podatku i doręczenia nowego nakazu płatniczego na ten wymiar. Otóż zaznaczyć należy, że tego rodzaju stan nie może nigdy zaistnieć. Instancja odwoławcza, przed powzięciem decyzji o odrzuceniu odwołania, ustala najpierw, nawet w drodze dodatkowych dochodzeń, te wszystkie okoliczności, które uzasadniają uzupełniający wymiar podatku i w pouczeniu do władzy wymiarowej I instancji daje dokładne wskazówki, w jaki sposób ten uzupełniający wymiar podatku ma być przeprowadzony. Do tych wskazań I instancja wymiarowa musi się zastosować, a tem samem w przypadku odrzucenia odwołania zawsze następuje uzupełniający wymiar, a płatnik zawsze ma możność wniesienia ponownego odwołania.

Z powyższych wywodów wynika, że, o ile wymiar podatku okaże się za niski, instancja odwoławcza powinna odrzucić odwołanie bez wdawania się w rozpatrywanie jego zarzutów, z zawiadomieniem płatnika, że od nakazu płatniczego na uzupełniony wymiar podatku będzie mu przysługiwało prawo wniesienia ponownego odwołania odnośnie do całego wymiaru podatku. Z takiego stanowiska wynika dalej, że taka decyzja, jako przedstanowcza, nie podlega zaskarżeniu do NTA. Dopiero decyzja, wydana na ponowne odwołanie, może być przedmiotem skargi do NTA.

W jednym z poprzednich wyroków w analogicznej sprawie NTA uzasadniał prawo skargi płatnika na decyzję instancji odwoławczej, odrzucającą jego odwołanie, przepisem art. 73 ustęp ostatni ustawy, który brzmi: „Od decyzji komisji odwoławczej przysługuje zarówno płatnikom, jak i przewodniczącemu komisji odwoławczej prawo wniesienia skargi do NTA". W tej kwestji należy zaznaczyć, że przytoczony

przepis jest zupełnie zbędny. Jakie decyzje władz administracyjnych podlegają zaskarżeniu do NTA, o tem decyduje ustawa o NTA. Jeżeli w art. 73 ustęp ostatni jest mowa o prawie skargi, to chodziło tu o podkreślenie tego prawa odnośnie do przewodniczącego komisji odwoławczej. W żadnym jednak razie przepis ten nie może uzasadniać obecnej interpretacji art. 73 ust. 3 ustawy.

Z tego, co zostało przytoczone, wynika, że obecny stan w poruszonej sprawie nie da się utrzymać. Istnieją dwa wyjścia z sytuacji: albo zmiana interpretacji art. 73 ust. 3 ustawy w myśl zasad, które zostały wyłuszczone i były stosowane przedtem przez władze skarbowe, albo też zmiana przepisów ustawy w kierunku, któryby nie nasuwał żadnych wątpliwości i zapobiegał obecnemu stanowi rzeczy.

Jan Urban

252.

PODATEK DOCHODOWY.

Uzupełnienie postępowania wymiarowego: Skargi do NTA na orzeczenia, załatwiające odwołania przeciw uzupełniającym wymiarom[1]).

W skardze na orzeczenie, dotyczące uzupełniającego wymiaru, dokonanego na mocy art. 73 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 4 lutego 1928 poz. 106 Dz. Ust.), podatnik nie może już podnosić zarzutów przeciw pierwotnemu wymiarowi.

Wyrok NTA z 23 listopada 1932 l. rej. 516/31 w sprawie Józefa Eichnera w Bielsku przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie uzupełniającego wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

... Zaskarżone orzeczenie dotyczy wymiaru uzupełniającego, dokonanego na mocy przepisu art. 73 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 4 lutego 1928 poz. 106 Dz. Ust). Odwołanie przeciw pierwotnemu wymiarowi zostało załatwione orzeczeniem z 17 grudnia 1929, które podlegało samoistnie zaskarżeniu do NTA, nie zostało jednak przez stronę zaskarżone. Sprawa pierwotnego wymiaru nie może być tedy przedmiotem rozpoznania w obecnym sporze, w którym zarzuty skargi, jak i obrona władzy pozwanej, rozpatrywane być mogą jedynie w odniesieniu do wymiaru uzupełniającego. ...

---

[1]) P. wyrok NTA z 13 stycznia 1933 l. rej. 6064/31 i glosę do niego Jana Urbana, OPA, II, 251.

253.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zakład sprzedaży radjosprzętu przy elektrowni miejskiej — obowiązek podatkowy.

Zakład sprzedaży radjosprzętu, prowadzony przez elektrownię miejską, uznaną za przedsiębiorstwo użyteczności publicznej, jako nie pozostający w bezpośrednim związku z przedsiębiorstwem elektrowni i nie służący jego celom, nie podlega zwolnieniu od obowiązku podatkowego na zasadzie art. 3 p. 3 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 1 marca 1933 l. rej. 2721/31 w sprawie Magistratu m. Brodnicy przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

... Magistrat m. Brodnicy domaga się zwolnienia od podatku zakładu sprzedaży artykułów elektrotechnicznych, prowadzonego przez elektrownię miejską, twierdząc, że zakład ten jest ściśle związany z elektrownią miejską, t. j. wytwórnią prądu elektrycznego, jako przedsiębiorstwem użyteczności publicznej, i tworzy z nią jeden zespół gospodarczy, a skoro elektrownia jest w myśl art. 3 p. 3 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. wolna od podatku, to zwolnienie to dotyczy całego przedsiębiorstwa jako zespołu gospodarczego i rozciąga się na wszystkie zakłady handlowe i przemysłowe, należące do tego przedsiębiorstwa. W tym względzie Magistrat powołuje się na wyrok NTA z 18 marca 1929 l. rej. 1133/27 w sprawie Magistratu m. Warszawy w przedmiocie wykupienia świadectwa przemysłowego dla gazowni miejskiej.

Twierdzenia powyższego atoli NTA nie mógł uznać za trafne. Głównym bowiem celem elektrowni jest dostarczanie szerokim warstwom ludności prądu świetlnego lub przemysłowego. O ile zatem chodziłoby o sprzedaż samych artykułów elektrotechnicznych, jak przyrządów do instalacji światła, żarówek i t. p., to — zgodnie z tezą powołanego wyroku — sprzedaż tych artykułów, jako służących do zużytkowania prądu elektrycznego, wytworzonego przez elektrownię miejską, uznaną za przedsiębiorstwo użyteczności publicznej, stanowiłaby część zespołu gospodarczego, służącego tym samym celom, i jako taka wolnaby była od podatku w myśl p. 3 art. 3 ustawy.

Inaczej natomiast ma się sprawa, gdy, jak w konkretnym przypadku, przedmiotem sprzedaży jest radjosprzęt, t. j. aparaty radjowe, słuchawki i t. p. artykuły. Sprzedaż tego rodzaju artykułów nie

ma bezpośredniego związku z przedsiębiorstwem elektrowni, a tem samem z użytecznością publiczną. Artykuły te służą innym celom, przedewszystkiem mają na celu dostarczanie ludności rozrywek, a ponadto radjo służy wprawdzie także innym celom, lecz nie mają one cech użyteczności publicznej w granicach wytwórczości elektrowni....

254.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedsiębiorstwo komisowe — obrót.

Wydatki komisanta na utrzymanie składów i magazynów dla towarów, oddanych mu do komisowej sprzedaży, jak również opłaty stemplowe od wystawionych przez niego faktur, stanowią koszty handlowe tegoż komisanta i jako takie wchodzą w skład obrotu podatkowego jego przedsiębiorstwa. (Teza).

Wyrok NTA z 15 marca 1933 l. rej. 2152/31 w sprawie Banku Cukrownictwa Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1927 i 1928.

...Otóż według punktu 5 art. 5 ustawy w przedsiębiorstwach komisowych, pośrednictwa handlowego, w przedsiębiorstwach ekspedycyjnych oraz w przedsiębiorstwach przewozowych i komunikacyjnych uważa się za obrót sumę prowizji, komisowego oraz wszelkich innych wynagrodzeń za wykonane świadczenia i usługi. Skarżący wywodzi, iż mimo użycia przez ustawodawcę w powyższym przepisie trzech określeń: „prowizji, komisowego oraz wszelkich innych wynagrodzeń", ustawodawca miał na uwadze tylko jedno pojęcie, a mianowicie pojęcie prowizji, ponieważ określenia „komisowe i inne wynagrodzenia różnią się od prowizji tylko w doborze słów, a nie rzeczowo". Taka wykładnia jest oczywiście dowolna. Jeśli bowiem ustawodawca obok prowizji i komisowego wymienia jeszcze „wszelkie inne wynagrodzenia", to jasnem jest, że te „inne wynagrodzenia" nie mieszczą się ani w pojęciu prowizji, ani też w pojęciu komisowego i z żadnem z tych pojęć się nie pokrywają. Skarżący twierdzi następnie, że wynagrodzenie komisanta w postaci prowizji jest ekwiwalentem tylko za jego pracę, nie obejmuje zatem wydatków rzeczowych komisanta, poniesionych w interesie komitenta i podpadających pod pojęcie nakładów, poza oczywiście ogólnemi kosztami handlowemi. I to jednak stanowisko nie znajduje oparcia w przepisie punktu 5 ust. 1 art. 5 ustawy, skoro przepis ten wymienia zarówno świadczenia, jak i usługi komisanta. Jeśliby bowiem ustawodawca zaliczał do

obrotu podatkowego tak, jak twierdzi skarżący, jedynie wynagrodzenie za pracę komisanta, to wystarczyłoby użycie w tym przepisie wyrażenia „usługi“, które obejmuje właśnie świadczenie pracy. Ustawodawca jednak obok „usług“ wymienia także „świadczenia“, czyli że, wbrew twierdzeniu skarżącego, nietylko wynagrodzenie za samą pracę (usługi) uważa za obrót podatkowy. Wynagrodzenie także za inne świadczenia poczynione, obok usług komisanta, w wykonaniu zlecenia komisowego, wliczone być winny w myśl omawianego przepisu do obrotu komisanta. Jeśli to wynagrodzenie obejmuje również zwrot wydatków komisanta, związanych z wykonaniem zlecenia komitenta, to wydatki te, stanowiące koszty handlowe komisanta, nie ulegają potrąceniu z obrotu podatkowego tego ostatniego.

Zresztą w rozpoznawanej sprawie chodzi o rozstrzygnięcie pytania, czy sporne pozycje, t. j. pozycja kosztów wynajmu magazynów i magazynowania, jak również pozycja opłat stemplowych, stanowią koszty handlowe w przedsiębiorstwie komisanta. Na pytanie to należy dać odpowiedź twierdzącą. Wydatki te bowiem pozostają w ścisłym związku z prowadzeniem przedsiębiorstwa komisanta, t. j. skarżącego banku, to też zarówno koszty wynajmu magazynów i magazynowania cukru, oddanego do komisowej sprzedaży, jak i opłaty stemplowe od faktur, wystawianych przez bank jako komisanta, są kosztami handlowemi banku i umowa prywatno-prawna, przerzucająca je lub niektóre z nich na klientów, charakteru tych wydatków zmienić nie może; jako takie nie ulegają potrąceniu z sumy prowizji, względnie komisowego oraz innych wynagrodzeń, otrzymanych od komitenta, za wykonane na jego rzecz świadczenia i usługi.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

255.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Ekspozytura firmy zagranicznej, sprawująca nadzór nad budową i dokonywająca montażu maszyn, dostarczonych przez centralę — obowiązek podatkowy.

Firma zagraniczna, która na zasadzie umowy, zawartej z przedsiębiorstwem krajowem, dostarcza maszyn i dokonywa ich montażu w budowanym dla tego przedsiębiorstwa zakładzie przemysłowym oraz nadzoruje budowę przez utworzoną w tym celu w kraju ekspozyturę, ma obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego dla przedsiębiorstwa robót i dostaw (Część II lit. A rozdz. V taryfy).

Wyrok NTA z 15 marca 1933 l. rej. 10248/31 w sprawie firmy „Heinrich Koppers” w Essen przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie świadectw przemysłowych za lata 1928 i 1929.

. . .Skarżąca Spółka, zwalczając w odwołaniu zasadność orzeczeń władzy I instancji, wysuwa twierdzenie, że na terenie Polski utrzymuje biuro, które nie jest samoistnem przedsiębiorstwem, lecz przedstawia się jako ekspozytura, że biuro zajmuje się wyłącznie robotami montażowemi, że działalność ta ma charakter działalności przemysłowej, a nie handlowej, i że kwestja właściwości świadectwa przemysłowego winna być rozstrzygnięta w odniesieniu do działalności biura w płaszczyźnie rozdz. XIX lit. C taryfy.

Skarżąca zatem sama odmawia biuru, prowadzonemu na terenie „Huty Królewskiej“, wszelkiej samodzielności jako przedsiębiorstwu, zaczem przyjąć się musi, iż przedsiębiorstwem, działającem na terenie państwa polskiego, jest sama firma „Heinrich Koppers A. G.“ w Essen. Gdy zaś ta ostatnia firma prowadzi w Polsce osobne biuro i gdy zatrudnia robotników w celu wykonania umowy, to obowiązek podatkowy tejże firmy, jako takiej, jest w zupełności uzasadniony. Wyodrębnianie biura, prowadzonego na terenie „Huty Królewskiej“, jako przedsiębiorstwa o charakterze wyłącznie przemysłowym już w świetle własnych twierdzeń skarżącej nie byłoby uzasadnione, zaś uznania podjęcia się urządzenia koksowni w całości za przedsiębiorstwo przemysłowe z zastosowaniem cyt. postanowień rozdz. XIX lit. C taryfy skarżąca w odwołaniu się nie domagała.

Skarżąca tak w odwołaniu, jak i w skardze do NTA, stoi na stanowisku, iż pod kątem widzenia podatkowym działalność Spółki na terenie Państwa Polskiego obejmowała tylko montaż maszyn, nadzór nad budową i puszczenie w ruch gotowej koksowni, niezależnie od obowiązku dostarczenia urządzenia maszynowego. Dostarczenie bowiem maszyn, potrzebnych do instalacji koksowni, nie podlega, zdaniem skargi, wogóle opodatkowaniu, gdyż przepisy ustawy o podatku przemysłowym nie przewidują opodatkowania przywozu towarów z zagranicy. Jak to jest widoczne z treści odwołania skarżącej firmy, wniesionego w sprawie niniejszej, oraz powołanych w temże odwołaniu pism z 17 lipca 1929 i 4 listopada 1927, skarżąca celem poparcia swego stanowiska dzieli działalność swoją, opartą na umowie z daty 8 marca 1928, zawartej z firmą „Huta Królewska i Laura“ na dwie oddzielne grupy: pierwszą, obejmującą tylko dostawę maszyn, i drugą, obejmującą montaż maszyn dostarczonych. Zdaniem skarżącej, tylko ta ostatnia grupa wykonywana była na obszarze Państwa Polskiego i w konsekwencji podlega opodatkowaniu w myśl przepisów ustawy o podatku przemysłowym.

Rozważając sporne zagadnienie na podstawie powołanej przez skarżąca firmę umowy z 8 marca 1928, NTA uznał, iż powyższe stanowisko skarżącej jest niezgodne z postanowieniami tejże umowy, która bynajmniej nie odróżnia świadczeń skarżącej firmy z tytułu dostawy maszyn od obowiązków montażowych i innych, lecz zobowiązania skarżącej określa jako j e d n o l i t e z o b o w i ą z a n i e, polegające na urządzeniu przez skarżącą dla firmy „Huta Królewska i Laura" koksowni o 55 piecach systemu „Koppers" (Errichtung einer Kokereianlage). Również dalsze ustępy umowy, zawierające bliższe wyjaśnienia co do powyższego obowiązku skarżącej, nie wyodrębniają dostawy maszyn od robót montażowych, lecz przy poszczególnych działach mającej być urządzoną koksowni traktują łącznie dostawę maszyn oraz ustawienie tychże (Lieferung und Aufbau mit Befestigung), podkreślając wszędzie, jaką sprawność ma mieć odnośne g o t o w e urządzenie. Wprawdzie umowa stwierdza, iż materjał, nadchodzący z Niemiec, dostarczony będzie do granicy (frei Grenze), zastrzeżenie to jednak ma, jak to jest widoczne zaraz z dalszego ustępu umowy, tylko na celu przerzucenie na „Hutę Królewską i Laura" ciężaru, połączonego z opłatą cła i frachtu. Spółka bowiem skarżąca otrzymuje ryczałtowe wynagrodzenie w kwocie 620.000 dolarów am. za końcowy wynik swojej działalności, opartej na umowie z daty 8 marca 1928, t. j. za urządzenie koksowni, a więc całej instalacji z maszynami.

Opierając się zatem na przedstawionym stanie rzeczy, przyjść się musi do wniosku, iż czynności skarżącej Spółki, dokonane na terenie państwa polskiego, nie ograniczały się, jak to niezgodnie z faktycznym stanem sprawy zarzuca skarżąca Spółka, tylko do robót montażowych, względnie nadzorczych, lecz obejmowały urządzenie całej gotowej koksowni, w skład której wchodziły także maszyny.

Skarga powołuje się dalej na postanowienia art. 18 ustawy o podatku przemysłowym. O ile chodzi o wyjątek, określony pod lit. a) art. 18, to zastosowaniu tego przepisu w rozpoznawanej sprawie stoi na przeszkodzie wymieniony wyżej w niniejszym wyroku moment, iż dostawa maszyn stanowi integralną część umowy o urządzenie koksowni i nie jest wyodrębniona jako samoistny objekt, w płaszczyźnie natomiast postanowienia lit. d) art. 18 skarżąca nie stawiała w postępowaniu administracyjnem żadnych zarzutów.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

256.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedsiębiorstwa, znajdujące się w likwidacji — obowiązek nabywania świadectw przemysłowych.

Okoliczność, iż przedsiębiorstwo jest w stadjum likwidacji, nie uzasadnia ani zwolnienia, ani żadnych ulg w zakresie nabywania świadectwa przemysłowego.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 2 grudnia 1932 II. 4 K. 888/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Jana P., oskarżonego z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.), od wyroku Sądu Okręgowego w Katowicach z 6 kwietnia 1932, na zasadzie art. 529 i 532 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

...Zarzut, że bank w likwidacji nie podlega obowiązkowi wykupna świadectwa przemysłowego, jest ze stanowiska przyczyny kasacyjnej z art. 510 lit. a) k. p. k. nieuzasadniony, skoro nie znajduje żadnego poparcia w przepisach ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.). Okoliczność bowiem, że pewne przedsiębiorstwo jest w stadjum likwidacji, nie uzasadnia ani zwolnienia, ani żadnych ulg w zakresie nabywania świadectwa przemysłowego, skoro jako taka nie jest przewidziana w przepisach wspomnianej ustawy, dotyczących wyjątków (art. 2), zwolnień (art. 3) i wreszcie ulg podatkowych, przewidzianych w rozdz. V tej ustawy i z samej ustawy wynikających (art. 95). Zarzut, że zapatrywanie Sądu, iż bank w likwidacji nie jest zwolniony od obowiązku wykupna świadectwa przemysłowego, nie zostało niczem w wyroku uzasadnione, nie jest słuszny, gdyż uzasadnienie tego zapatrywania znajduje się w motywach na str. 4 odpisu wyroku i trzeba je uznać za trafne z dodaniem przytoczonego wyżej argumentu na tle art. 2, 3 i 95 ustawy o podatku przemysłowym. Ponadto zauważa SN jeszcze, że obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego ciąży na każdem przedsiębiorstwie, gdyż podatek przemysłowy w formie świadectwa przemysłowego pobierany jest nie od poszczególnych czynności przedsiębiorstwa, lecz od samego przedsiębiorstwa , jako takiego, przeto obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego bynajmniej nie zależy od ilości zawartych transakcyj, istnieje więc, choćby z powodu likwidacji tych transakcyj wcale nie było. Zarzut dalszy kasacji, że przedsiębiorstwo oskarżonego wolne było od omawianego tu obowiązku także na zasadzie okólnika Ministra Skarbu Nr. 139 z 15 grudnia 1925 L. D. P. O. 11833/III, jest wręcz lekkomyślny. Wspomnianym okólnikiem Minister-

stwo Skarbu upoważniło dyrektorów Izb Skarbowych do zwalniania na skutek indywidualnych podań od obowiązku nabywania na r. 1926 świadectw przemysłowych dla tych oddziałów i agentur instytucyj kredytu krótkoterminowego, które z dniem 1 stycznia 1926 przejdą w stan likwidacji, pod warunkiem, że te oddziały względnie agentury zostaną do końca marca 1926 ostatecznie zlikwidowane, a przytem już od 1 stycznia 1926 ograniczą się do czynności ściśle związanych tylko z likwidacją. Przytoczona więc treść okólnika nietylko powyższego zarzutu nie uzasadnia, ale go wręcz wyklucza w odniesieniu do niniejszego wypadku, skoro oskarżony nawet nie twierdzi, by wniósł o zwolnienie od obowiązku wykupna świadectwa przemysłowego indywidualne podanie i skoro przedsiębiorstwo oskarżonego nie zostało do końca marca 1926 ostatecznie zlikwidowane i wreszcie ważność powyższego okólnika wbrew twierdzeniu kasacji — zresztą zupełnie gołosłownemu — na dalsze lata przedłużona nie została.

Zarzuca dalej oskarżony, że nie uwzględniono przy wymiarze kary tego, iż na r. 1932 wykupił świadectwo przemysłowe III kategorji. Zarzut ten jest słuszny, z ujawnionego bowiem na rozprawie protokółu rozprawy administracyjnej (art. 360 k. p. k.) wynika, że przedsiębiorstwo oskarżonego posiada świadectwo przemysłowe III kategorji na r. 1932. Uchybienie to ze stanowiska art. 98 ustawy o podatku przemysłowym i art. 379 § 1 a) k. p. k. musi spowodować uchylenie wyroku, wspomniana bowiem okoliczność nie została przez Sąd zupełnie rozważona, a jest decydująca dla oceny, czy oskarżonemu ma być przypisane przestępstwo z ustępu pierwszego, czy też drugiego art. 98 wspomnianej ustawy, a zatem decydująca także dla wymiaru kary....

257.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Handel jarmarczny.

Za jarmarki w rozumieniu art. 20 ustawy o podatku przemysłowym uważać należy również targi, trwające dłużej, niż trzy dni, wobec czego przedsiębiorca nie jest obowiązany do wykupienia odrębnego świadectwa przemysłowego na prowadzenie wyszynku trunków na stoiskach, urządzonych na terenie takich targów.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 13 września 1932 II. 4 K. 642/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Maksymiljana M., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wy-

roku Sądu Okręgowego w Katowicach z 3 lutego 1932, na podstawie art. 512, 515 i 518 k. p. k. wyrok zaskarżony uchylił i Maksymiljana M., oskarżonego o to, że w czasie od 22 maja do 8 czerwca 1931 w Katowicach świadomie, bez świadectwa przemysłowego, wykonywał na terenie II Wiosennych Targów w Katowicach sprzedaż i wyszynk piwa i wódek przy jednem stoisku, a wyszynk piwa, wódek i wody sodowej — przy drugiem i oddzielnem stoisku, uniewinnił.

Kasacja, oparta na p. a) art. 494 k. p. k., domaga się uchylenia zaskarżonego wyroku i zarzuca obrazę art. 11, 12, 20 ustawy o podatku przemysłowym, gdyż, zdaniem kasacji, sąd pierwszy mylnie przyjął, jakoby oskarżony, prowadząc wyszynk trunków w dwóch stoiskach na terenie II Wiosennych Targów w Katowicach, obowiązany był do wykupienia odrębnego świadectwa przemysłowego, chociaż poprzednio wykupił dwa świadectwa przemysłowe, a to na prowadzenie przedsiębiorstwa przemysłowego, w szczególności fabryki wódek, i przedsiębiorstwa handlowego, a to wyszynku wódek w zamkniętych naczyniach.

Po rozpoznaniu sprawy w granicach kasacji, SN zważył, co następuje:

Jakkolwiek na mocy art. 10 ustawy o podatku przemysłowym obowiązane są przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe wykupić w zasadzie odrębne świadectwa przemysłowe na każdy oddzielny zakład handlowy i przemysłowy, to jednak art. 20 ustawy zawiera wyjątek od tej reguły. Artykuł ten zwalnia przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe, które wykupiły odpowiednie świadectwa przemysłowe, od wykupienia osobnego świadectwa przemysłowego na sprzedaż towarów, należących do tego przedsiębiorstwa, na jarmarkach, trwających dłużej, niż 3 dni.

Gdy sąd orzekający ustalił w uzasadnieniu wyroku, że oskarżony wykupił dwa świadectwa przemysłowe, a to świadectwo IV klasy na prowadzenie przedsiębiorstwa przemysłowego, w szczególności fabryki wódek, i świadectwo II klasy na prowadzenie przedsiębiorstwa handlowego, wyszynku wódek w zamkniętych naczyniach w Królewskiej Hucie, nie miał oskarżony obowiązku, prowadząc wyszynk trunków na dwóch stoiskach na terenie II Wiosennych Targów w Katowicach, do wykupu odrębnego świadectwa przemysłowego, skoro za jarmarki w rozumieniu art. 20 ustawy uważać należy targi, trwające dłużej, niż trzy dni, jak np. targi lwowskie, poznańskie i t. p., zaczem także Wiosenne Targi w Katowicach. Obojętną jest przytem pod kątem widzenia ustawy o podatku przemysłowym rzeczą, czy oskarżony prowadził wyszynk trunków w zamkniętych na-

czyniach, czy też na kieliszki lub szklanki, skoro oskarżony, wedle ustaleń sądu orzekającego, nie prowadził zakładu gastronomicznego, gdyż nie podawał gościom jakichkolwiek zimnych przekąsek.

258.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Termin do wnoszenia odwołań.

Dla płatników, nie wymienionych w ustępie 2 art. 54 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust., upływa termin do wniesienia odwołania od wymiaru podatku, o ile nie chodzi o wymiar dodatkowy na zasadzie art. 84 tejże ustawy, z dniem 15 maja roku następującego bezpośrednio po roku podatkowym, niezależnie od tego, czy i kiedy doręczenie nakazu płatniczego nastąpiło.

Wyrok NTA z 31 marca 1933 l. rej. 11380/31 w sprawie Henryka Kasprowicza w Bydgoszczy przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego.

...NTA uznał skargę za nieuzasadnioną, a to kierując się zapatrywaniem prawnem, przyjętem stale w judykaturze NTA (p. wyrok NTA z 7 kwietnia 1930 l. rej. 4675/28), a mianowicie, iż dla płatników podatku przemysłowego poza kategorją, o której mowa w art. 54 ust. 2 ustawy, i poza wypadkami dodatkowych wymiarów na zasadzie art. 84 ustawy, ma zastosowanie wyłącznie tylko przepis, zawarty w art. 85 ust. 1 p. 2 ustawy, czyli że termin do wniesienia odwołania upływa z dniem 15 maja roku bezpośrednio następującego po roku podatkowym, niezależnie od tego, czy i kiedy doręczenie nakazu płatniczego nastąpiło....

259.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Prawo skargi przewodniczącego Komisji Odwoławczej: Kwestjonowanie oceny dowodów.

Przewodniczącemu Komisji Odwoławczej służy na podstawie art. 91 ustęp ostatni ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. zarzut, skierowany przeciw ocenie przez Komisję wyników postępowania dowodowego, jedynie w tym wypadku, jeżeli twierdzi, że ocena ta była dowolna.

Wyrok NTA z 17 marca 1933 l. rej. 2666/32 w sprawie ze skargi Przewodniczącego Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie na orzeczenie tej Komisji w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego dla firmy Lewy Alenberg i Król w Warszawie za r. 1930.

...NTA uznał skargę za nieuzasadnioną, a to z następujących powodów:

W wyroku z 14 grudnia 1927 l. rej. 2969/25, wydanym w sprawie Mordki Kesslera, orzekł NTA i uzasadnił, iż przewodniczącemu Komisji Odwoławczej do spraw podatku przemysłowego służy na podstawie art. 91 ustęp ostatni ustawy z 14 maja 1923 poz. 412 Dz. Ust. zarzut przeciw ocenie przez Komisję Odwoławczą wyników postępowania dowodowego jedynie w tym wypadku, jeżeli twierdzi, iż ocena ta była dowolna. Jakkolwiek wyrok powyższy wydany został na zasadzie ustawy o podatku przemysłowym poz. 412/23 Dz. Ust., to jednak, z uwagi na identyczne brzmienie ostatniego ustępu art. 91 ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., zasada wygłoszona w wyroku tym znajduje w całej pełni zastosowanie także do rozpoznawanej sprawy, dla której miarodajne są oczywiście postanowienia ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust.

Powołując się zatem na motywy cyt. wyroku, stwierdza NTA, iż w rozpoznawanej sprawie nie chodzi o żadne zagadnienie natury prawnej, lecz tylko o kwestję oceny wyników postępowania dowodowego, o ile chodzi o warunki hurtowej sprzedaży, w rozumieniu ust. 3 art. 7 ustawy o podatku przemysłowym, w odniesieniu do części obrotu w kwocie 1,944.000 zł....

260.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zakłady handlowe, dokonywające sprzedaży przemysłowcom w większych ilościach, ale nie w partjach — kategorja świadectwa przemysłowego.

Zakłady handlowe, w których obok sprzedaży konsumentom dokonywa się także sprzedaży przemysłowcom w ilościach większych, ale nie w partjach, winny być prowadzone na podstawie świadectwa przemysłowego II kategorji handlowej.

Wyrok Izby Karnej (s. 4) SN z 24 stycznia 1933 II. 4 K. 1085/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Arona K., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 110/32 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Lesznie z 28 kwietnia 1932, na zasadzie art. 529 i 578 k. p. k. kasację oddalił.

Kasacja zarzuca wyrokowi obrazę art. 98 ustawy o podatku przemysłowym: a) przez błędne przyjęcie, jakoby rzemieślnik na podstawie przepisów ustawy o podatku przemysłowym podpadał pod pojęcie drobnego kupca, gdyż w rzeczywistości jest on spożywcą; b) przez brak ustalenia, dlaczego przedsiębiorstwo oskarżonego zaliczono do kategorji drugiej (art. 514 lit. f k.p.k.).

1. Ustawa o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 w brzmieniu załącznika do obwieszczenia Ministra Skarbu z 27 stycznia 1932 poz. 110/32 rozumie przez spożywców jedynie kupujących towar w celu spożycia lub zużycia we własnem gospodarstwie (orzeczenie SN z 5 czerwca 1928 K. 658/28, Zbiór orzeczeń 1928, I półr., poz. 66).

Zakłady handlowe, w których obok sprzedaży konsumentom dokonywa się także sprzedaży przemysłowcom w ilościach wprawdzie większych, ale nie w partjach (np. mąki w workach piekarzom, materjałów odzieżowych lub obuwniczych w większych odcinkach lub ilościach krawcom i szewcom), winny być prowadzone na podstawie świadectwa przemysłowego II kategorji handlowej.

Wobec ustaleń, dokonanych przez sąd orzekający, że oskarżony sprzedawał skóry i przybory obuwnicze szewcom w różnych czasach w r. 1930 w ilościach większych, brak podstaw do przyjęcia, jakoby Sąd mylnie ocenił sprawę pod względem prawnym, przyjmując, że oskarżony obowiązany był na mocy przepisów części II A. rozdz. I ustęp drugi p. 1 załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym wykupić świadectwo przemysłowe II kategorji.

2. Dalszy zarzut kasacji, oparty na przyczynie kasacyjnej z art. 514 lit. f k.p.k. jest również bezzasadny, jakkolwiek bowiem ostateczna konkluzja Sądu co do winy nie jest pod względem stylistycznym poprawna, niemniej wyrok — (a nie sentencja — vide dawny art. 497 lit. h) — zawiera potrzebne ustalenia przypisanego oskarżonemu przestępstwa z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, ustala bowiem — co z treści całego wyroku wystarczająco jasno wynika — że oskarżony prowadził przedsiębiorstwo, w którem sprzedawał w mniejszych ilościach skórę i przybory obuwnicze szewcom (obuwnikom), a więc drobnym kupcom w rozumieniu taryfy, nie wykupiwszy należytego świadectwa przemysłowego, t. j. kategorji II.

Wobec powyższego kasację, jako nieuzasadnioną, oddalono.

261.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż ubrań ludowych i robotniczych — kategorja świadectwa przemysłowego.

Ze stylizacji części II A. kategorja druga załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym wynika, że moment „używania ubrań do pracy codziennej" odnosi się zarówno do ubrań ludowych, jak i do ubrań robotniczych.

Wyrok Izby Karnej (s. 4) SN z 3 marca 1933 II. 4 K. 45/33.

SN, po rozpoznaniu kasacji M., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku wydz. zam. chojnickiego Sądu Okręgowego w Storogardzie z 20 grudnia 1930, na podstawie art. 529 i 532 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

...Część II. A. kategorja druga załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym wyłącza z kategorji II „ubrania ludowe i robotnicze, używane do pracy codziennej". Z tej stylizacji wynika, że do obu tych rodzajów ubrań odnosi się moment używania ich do pracy codziennej. Twierdzenie kasacji, jakoby „używanie do pracy codziennej" dotyczyło tylko ubrań robotniczych, jest bezzasadne. Gdyby ustawodawca wychodził z założenia, wyrażonego w kasacji, musiałby użyć tej samej stylizacji, co i kasacja, a więc: „ubrania ludowe i u b r a n i a robotnicze...". Za ubrania ludowe, używane do pracy codziennej, nie można uważać strojów ludowych (włościańskich), zanikających zresztą i gospodarczo nie mających dziś znaczenia, lecz ubiory używane do pracy codziennej przez miernie gospodarczo sytuowane części społeczeństwa. Niema tu więc miejsca na odróżnienie wsi od miasta, robotnika rolnego od innego robotnika, pracownika warsztatowego, fabrycznego czy też nawet gorzej ekonomicznie sytuowanego biurowego. Chodzi o to, czy ubranie danej jakości należy do tych, które powszechnie w sferach gospodarczo miernie sytuowanych są używane jako ubrania codzienne....

262.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Praca właściciela a kategorja przedsiębiorstwa handlowego.

Praca właściciela lub zastępującego go członka rodziny nie ma żadnego wpływu na wysokość kategorji przedsiębiorstwa handlu towarowego kategorji II i III.

Wyrok Izby Karnej (s. 4) SN z 17 lutego 1933 II. 4 K. 1149/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Bolesława Cz., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Grudziądzu z 25 listopada 1932, na podstawie art. 516 p. a), 535, 581 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił i oskarżonego uniewinnił.

Kasacja oskarżonego zarzuca wyrokowi obrazę art. 98 ustawy o podatku przemysłowym przez nieprawidłową wykładnię powyższego przepisu ustawy, w następstwie czego uznano oskarżonego błędnie winnym przestępstwa z art. 98 powyższej ustawy, gdyż w czynie oskarżonego niema znamion zarzuconego mu przestępstwa.

Kasacja jest uzasadniona.

Ustawa o podatku przemysłowym uzależnia zaliczenie przedsiębiorstw handlowych handlu towarowego do odnośnych kategoryj od pewnych zewnętrznych cech tego handlu w myśl wskazań zawartych w dziale I lit. A części II załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym. Z zestawienia przepisów kategorji drugiej, trzeciej i czwartej handlu towarowego (dział I lit. A części II załącznika) wynika, że przedsiębiorstwa IV kategorji nie mogą posiadać żadnego najemnego subjekta handlowego i mogą być prowadzone przez właściciela lub zastępującego go członka rodziny, że przedsiębiorstwa III kategorji mogą być prowadzone przez właściciela lub zastępującego go członka rodziny przy udziale najwyżej jednego najemnego subjekta handlowego i że natomiast prowadzenie handlu towarowego przy pomocy 2 subjektów wymaga świadectwa przemysłowego kategorji II.

To porównanie powyższych przepisów wskazuje właśnie, że przy tego rodzaju przedsiębiorstwach handlowych ilość najemnych subjektów handlowych jest zasadniczą ustawową cechą zewnętrzną przedsiębiorstwa, decydującą o jego rozmiarach i kategorji (podobnie jak ilość pokojów, składów, lub rodzaj towarów), że zatem określenie wysokości kategorji przedsiębiorstwa handlowego oskarżonego zależało od ustalenia ilości zatrudnionych w jego przedsiębiorstwie najemnych subjektów handlowych. Natomiast praca samego właściciela przedsiębiorstwa handlowego II lub III kategorji, lub zastępującego go członka jego rodziny, jest z punktu widzenia przepisów kategorji drugiej i trzeciej handlu towarowego zagadnieniem zupełnie bezprzedmiotowem, czyli że praca właściciela lub zastępującego go członka rodziny nie ma żadnego wpływu na wysokość kategorji. Ta zasada wynika jasno również z porównania dalszych przepisów ustawy (A. dział VII, XII, XIV i C. XVIII, XIX), w których ustawa wyraźnie operuje zwrotem: „licząc w tem właściciela i członków jego rodziny",

a więc wręcz przeciwnie, niż w postanowieniach działu I kategorji drugiej i trzeciej, gdzie zatrudnienie właściciela lub zastępującego go członka rodziny ustawa stawiając narówni i bez żadnych ograniczeń, w ten sposób stwierdza, że zatrudnienia powyższych osób w danem przedsiębiorstwie nie zalicza do ustawowych znamion zewnętrznych, które mogłyby mieć wpływ na rozmiar przedsiębiorstwa, a więc i na wysokość kategorji.

Z tych założeń wyszedłszy, należy stwierdzić, że zakwalifikowanie przedsiębiorstwa oskarżonego, zatrudniającego 1 najemnego subjekta handlowego, t. j. ekspedjentkę, do kategorji drugiej zamiast do kategorji trzeciej, nie znajduje żadnego uzasadnienia w ustawie, a wobec tego, gdy zaskarżony wyrok, jako zapadły z obrazą p. 1 kategorji trzeciej dział A części II załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym, nie może być utrzymany w mocy, należy go uchylić, a oskarżonego, w którego czynie brak jest znamion zarzuconego mu przestępstwa, należy na zasadzie art. 516 p. a) i 535 k.p.k. uniewinnić.

263.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Drobna sprzedaż w części pokoju innego przedsiębiorstwa — kategorja świadectwa przemysłowego.

Przedsiębiorstwo drobnej sprzedaży towaru, zajmujące w pokoju drugiego odrębnego przedsiębiorstwa tylko pewną mniejszą przestrzeń, jest obowiązane wykupić świadectwo przemysłowe IV kategorji.

Wyrok Izby II (s. 3) SN z 16 czerwca 1932 II. 3 K. 423/32.

SN w sprawie Abrahama F., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji Prokuratora Sądu Okręgowego w Tarnowie, założonej od wyroku tegoż Sądu z 27 listopada 1931, na mocy art. 512 k. p. k. kasację oddalił.

Prokurator Sądu I instancji zarzuca wyrokowi nieprawidłowe zastosowanie ustawy przy określeniu przestępstwa, jednakowoż niesłusznie.

Według ustaleń zaskarżonego wyroku oskarżony trudni się drobną sprzedażą cukierków i wody sodowej i zajmuje w tym celu część lokalu (jedną ścianę), składającego się z jednego pokoju, w którym syn oskarżonego prowadzi drobną sprzedaż śledzi, oskarżony wykupuje świadectwo przemysłowe IV kategorji, a syn oskarżonego świadectwo przemysłowe III kategorji. Sąd pierwszej instancji uznał, że

oskarżony, mając tylko małe pomieszczenie w lokalu swego syna, które jako takie nie posiada wyglądu i charakteru pokoju, nie jest obowiązany wykupywać świadectwa III kategorji, tem więcej, że syn oskarżonego wykupuje dla tego samego lokalu świadectwo przemysłowe III kategorji.

Prokurator I instancji wywodzi, że z postanowień części II A. I. kategorja trzecia taryfy, załączonej do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym nie wynika, by pokój, jako lokal danego przedsiębiorstwa, nie mógł służyć jeszcze innemu celowi, jako pomieszczenie dla drugiego przedsiębiorstwa, a jeżeli pokój nie został w tym celu podzielony fizycznie na dwa odrębne pomieszczenia, każde z nich ma wygląd i charakter pokoju i każdy z przedsiębiorców, zajmujących część pokoju, korzysta z całego pokoju i powinien wykupywać świadectwo przemysłowe III kategorji.

Wywody Prokuratora nie są uzasadnione: do kategorji III przedsiębiorstw handlowych, oznaczonych w części II A. rozdz. I wymienionej taryfy, należy drobna sprzedaż towarów, dokonywana w zakładach, składających się z jednego pokoju, do kategorji zaś IV należy drobna sprzedaż towarów, dokonywana z niewielkich pomieszczeń, nie posiadających ani wyglądu, ani charakteru pokoju. Nie ulega wątpliwości, że w tym samym pokoju mogą się mieścić dwa odrębne przedsiębiorstwa drobnej sprzedaży towarów, jednakowoż nie wynika z tego, by każde z nich miało obowiązek wykupywać świadectwo przemysłowe III kategorji, a zwłaszcza to przedsiębiorstwo, które zajmuje tylko mniejszą przestrzeń. Wynika to choćby z postanowień art. 24 ustawy o podatku przemysłowym, według którego zakład, w którym prowadzi się łącznie handel mieszany, np. hurtowy i detaliczny, ma być zaopatrzony w jedno świadectwo przemysłowe najwyższej kategorji. Ponieważ w niniejszej sprawie chodzi o dwóch przedsiębiorców handlowych, z których tylko jeden zajmuje pokój, a drugi, t. j. oskarżony, ma w nim jedynie niewielkie pomieszczenie, przeto obaj ci przedsiębiorcy nie mogą mieć obowiązku wykupywania świadectwa III kategorji, lecz tylko jeden z nich, a drugi, t. j. oskarżony, jest obowiązany wykupywać świadectwo przemysłowe IV kategorji, odpowiadające niewielkiemu pomieszczeniu.

264.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Dorywcza sprzedaż towarów pod gołem niebem.

Dorywcze rozłożenie towarów na pewnej przestrzeni pod gołem niebem nie oznacza sprzedaży z „pomieszczenia“ w rozumieniu taryfy części II A I kategorja czwarta.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 18 października 1932 II. 4 K. 716/32.

SN w sprawie Pawła W., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji Prokuratora Sądu Okręgowego w Chojnicach, założonej od wyroku tegoż Sądu z 11 lutego 1932, na podstawie art. 529 k. p. k. kasację oddalił.

Kasacja zarzuca obrazę art. 98 ustawy o podatku przemysłowym przez niezastosowanie i dopatruje się mylnej prawnej oceny sprawy w tem, że sąd wyrokujący uniewinnił oskarżonego od zarzutu oskarżenia, przyjmując, że oskarżony nie miał obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego IV kategorji, ponieważ sprzedaż towarów w handlu jarmarcznym wymaga wykupienia świadectwa przemysłowego jedynie w wypadku, gdy jarmarki te trwają dłużej, niż 3 dni, mimo że, zdaniem kasacji, ten obowiązek oskarżonego winien był sąd wyrokujący przyjąć na tej podstawie, że oskarżony, prowadząc handel wyrobami bednarskiemi na rynku w Tucholi, wykonywał w ten sposób drobną sprzedaż towarów z pomieszczenia, nie posiadającego ani wyglądu, ani charakteru pokoju.

Po rozpoznaniu sprawy w granicach kasacji, SN zważył, co następuje:

Zarzut kasacji nie jest słuszny.

Sąd orzekający wyszedł z trafnego założenia, rozstrzygając w pierwszym rzędzie pytanie, pod jaki gatunek przedsiębiorstw handlowych może być zaliczony warsztat rzemieślniczy oskarżonego, który, nie opłacając świadectwa przemysłowego z tytułu swego zajęcia rzemieślniczego, sprzedawał na rynku w Tucholi w dnie targowe swe ręcznie wyrobione sprzęty bednarskie.

Skoro zaś w danym wypadku w przedsiębiorstwie oskarżonego nie można było stwierdzić żadnej zewnętrznej cechy taryfowej, sąd wyrokujący słusznie rozważył przepisy, określające rodzaje przedsiębiorstw (art. 11—20 ustawy o podatku przemysłowym), celem ustalenia prawnej podstawy opodatkowania oskarżonego, i czyn oskarżonego rozpatrzył z punktu widzenia art. 20. Przyjmując w tym kierunku ustalenia faktyczne sądu wyrokującego, uznać należy, że zaskarżone zapatrywanie prawne nie wykazuje żadnego błędu, natomiast pogląd kasacji, że sprzedaż wyrobów bednarskich na rynku w dzień targowy odpowiadała znamionom przedsiębiorstwa handlu towarowego według kategorji IV, ponieważ ustawienie się oskarżonego ze swemi wyrobami na rynku w celu ich sprzedaży odpowiada ustawowemu określeniu drobnej sprzedaży towarów z niewielkiego pomieszczenia, nie posiadającego ani wyglądu, ani charakteru pokoju, jest oczywiście mylny. Z zestawienia przepisów taryfy, stanowiącej załącznik do art. 23 ustawy, odnoszących się do przedsiębiorstw, obowiązanych do wykupienia

świadectw przemysłowych, wynika, że dorywcze, nie posiadające żadnej ochrony, ani trwałości rozłożenie towarów na danej przestrzeni pod gołem niebem, nie może żadną miarą otrzymać znaczenia pomieszczenia w rozumieniu taryfy części II A I kategorja czwarta.

Z tych zasad należało kasację prokuratorską, jako nieuzasadnioną, oddalić.

265.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Ubój bydła, połączony z detaliczną sprzedażą mięsa — kategorja świadectwa przemysłowego. „Nienależyte" świadectwo.

1. Trudniący się ubojem bydła i sprzedający detalicznie na miejscu uboju przetwory mięsne, tą drogą uzyskane, prowadzi tylko jedno przedsiębiorstwo przemysłowe.

2. Przez „nienależyte" świadectwo przemysłowe (art. 98 ustawy o podatku przemysłowym) należy rozumieć świadectwo, opiewające na kwotę niższą od kwoty przepisanej.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 21 czerwca 1932 II. 4 K. 432/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Hermana A., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Grudziądzu z 10 grudnia 1931, na mocy art. 512, 518 i p. „a" art. 499 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił i Hermana A., oskarżonego o to, że w czasie od 1 stycznia 1929 w Grudziądzu w rzeźni miejskiej prowadził detaliczną sprzedaż mięsa rzeźnikom do dalszej odprzedaży za świadectwem III kategorji handlowej zamiast II, uniewinnił.

Kasacja żąda uchylenia wyroku z powodu obrazy art. 10, 11, 14 i 98 oraz części II lit. A. rozdz. I kategorja druga załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym i art. 358 k. p. k. przez skazanie oskarżonego, pomimo że oskarżony, trudniąc się ubojem zakupionego bydła i sprzedażą mięsa drobnym kupcom, prowadzi przedsiębiorstwo przemysłowe, a nie handlowe. Zarzuty kasacji są uzasadnione.

Według ustaleń wyroku oskarżony, będący rzeźnikiem, dokonywa w rzeźni miejskiej uboju zakupionych przez siebie sztuk bydła i na miejscu sprzedaje uzyskane z uboju mięso drobnym kupcom do dalszej odprzedaży.

Słuszne jest twierdzenie kasacji, iż trudnienie się ubojem jest prowadzeniem przedsiębiorstwa przemysłowego, czy też trudnieniem się zajęciem rękodzielniczem, gdyż z punktu widzenia ustawy o po-

datku przemysłowym rozróżnienie to jest obojętne (lit. C rozdz. XIX), a nie prowadzeniem przedsiębiorstwa handlowego. Wytworem produkcji przemysłowej w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym jest owoc fizycznej pracy ludzkiej (ręcznej lub wykonywanej z użyciem silników mechanicznych), zmierzającej do uzyskania go lub nadania mu pewnej określonej formy. Sztuka bydła, kupiona i następnie sprzedana, stanowi wyłącznie przedmiot handlu, jednakże przetworzona przez ubój na mięso, jest jako produkt uzyskany fizyczną pracą ludzką przedewszystkiem wytworem produkcji przemysłowej (zajęcia rękodzielniczego), mogącym się następnie stać przedmiotem handlu (por. orzeczenie SN z 9 kwietnia 1931, Zbiór orzeczeń Nr. 298/31).

Trudnienie się zatem ubojem jest w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym prowadzeniem przedsiębiorstwa przemysłowego. Oskarżony uzyskane przez siebie mięso sprzedawał na miejscu uboju drobnym kupcom, prowadził więc także przedsiębiorstwo handlowe. że jednak ustęp ostatni art. 14 ustawy o podatku przemysłowym stanowi, że „detaliczna i drobna sprzedaż produktów własnego wyrobu dokonywana w tym samym lokalu, gdzie się mieści zakład przemysłowy, nie stanowi oddzielnego przedsiębiorstwa“, należy uznać, iż oskarżony, trudniąc się ubojem i sprzedając na miejscu detalicznie (część II lit. A. rozdz. I kategorja druga p. 1) przetwory uzyskane tą drogą, prowadzi tylko jedno przedsiębiorstwo przemysłowe. Przedsiębiorstwo to podpada pod rozdz. XIX lit. C załącznika do art. 23.

Przez „nienależyte“ świadectwo przemysłowe w rozumieniu art. 98 ustawy o podatku przemysłowym należy rozumieć świadectwo, opiewające na niższą kwotę, niż przepisana, co wynika z fiskalnego charakteru ustawy.

Oskarżony wykupił świadectwo handlowe kategorji III, a więc przewyższające swą kwotą kwotę świadectwa kategorji VII rozdz. XIX (ta bowiem wynosi 40 zł). Ponieważ akta nie wykazują, by oskarżony zatrudniał robotników w ilości większej, niż 9 (kategorja VII), należy wyrok uchylić i oskarżonego uniewinnić.

266.

DANINA LASOWA.

Odpowiedzialność nabywcy majątku leśnego, obciążonego nieuiszczoną daniną lasową.

Nabywca majątku leśnego, obciążonego nieuiszczoną daniną lasową, odpowiada wobec Skarbu Państwa majątkiem tym za nieuiszczoną przez poprzednika kwotę.

Orzeczenie Izby Cywilnej (s. 2) SN z 8 lutego 1933 R. 99/33 w sprawie firmy G. oraz Tow. akc. T. o wykreślenie prenotacji prawa zastawu dla należności z tytułu daniny lasowej.

Przebieg sprawy według akt:

Starostwo w Turce orzeczeniem z 5 kwietnia 1927 wymierzyło firmie Jan L. i Sp. daninę lasową w kwocie 2,403.863 zł 59 gr z majątku leśnego, należącego do firmy, a położonego w okręgu tegoż starostwa.

Celem zabezpieczenia tej należności Sąd Okręgowy w Samborze dozwolił na zasadzie § 38 lit. c) austr. ustawy hipotecznej prenotacji prawa zastawu dla powyższej daniny wraz z przypadającemi od niej odsetkami w wykazach hipotecznych dóbr tabularnych firmy, od których danina była wymierzona. W czasie dozwolenia tej prenotacji prawo własności dóbr obciążonych było wprawdzie jeszcze zaintabulowane na rzecz firmy Jan L. i Sp., istniała jednak już prenotacja przeniesienia prawa własności z tej firmy na rzecz firmy G. i Tow. akc. T. Gdy nabywcy ci następnie usprawiedliwili prenotację przeniesienia prawa własności i uzyskali na swą rzecz intabulację przeniesienia prawa własności, zażądali oni z powołaniem się na przepisy § 49 austr. ustawy hipotecznej wykreślenia prenotacji prawa zastawu dla zaległej daniny lasowej.

Sąd Okręgowy w Samborze uchwałą z 15 grudnia 1931 L. dz. hip. 1811/31 dozwolił żądanego wykreślenia, trzymając się literalnego brzmienia przepisów § 49 austr. ustawy hipotecznej.

Sąd Apelacyjny we Lwowie uchwałą z 25 marca 1932 I. R. 259/32/1 odmówił tego wykreślenia, wskazując na to, że za nieuiszczoną daninę lasową odpowiada także nabywca majątku leśnego.

SN nie uwzględnił rekursu rewizyjnego, wniesionego przez firmę G. i Tow. akc. T.

Uzasadnienie orzeczenia SN:

W myśl przepisów art. 2 ustawy z 6 lipca 1923 o poborze daniny lasowej na cele odbudowy kraju (poz. 676 Dz. Ust.) daninie tej podlegają osoby fizyczne i prawne, będące właścicielami lasów, których obszar przenosi 50 ha, oraz właściciele masy drzewnej, pozostającej w lesie, lub drzewostanów leśnych, nie zakupionych dla celów własnej odbudowy. Ustawa powyższa nie zawiera postanowienia, by daninie lasowej podlegali tylko ci właściciele lasów (masy drzewnej, drzewostanów leśnych), którzy byli tymi właścicielami w czasie wejścia w moc ustawy z 6 lipca 1923. Przeciwnie, z postanowień ust. 2 art. 1 tej ustawy, według których p r z e d m i o t y m a j ą t k o w e, o b c i ą ż o n e d a n i n ą l a s o w ą, są wolne od mającego być uchwalonym ogólnego podatku majątkowego (ustawa z 11 sierpnia

1923 poz. 746 Dz. Ust.), wynika, że daniną lasową obciążone zostały pewne przedmioty majątkowe, każdorazowy zaś ich właściciel jest jedynie jej płatnikiem tak długo, dopóki danina lasowa od danego przedmiotu majątkowego nie została uiszczona. Te zasadnicze, z ustawy o daninie lasowej wynikające, podstawy obciążenia daniną lasową znalazły wyraz w przepisach § 4 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego, wydanego przez Ministra Robót Publ., z 25 września 1923 poz. 823 Dz. Ust., według których, w razie pozbycia przez właściciela lasów lub drzewostanów drewna użytkowego z tych etatów w całości lub w części, danina lasowa obciąża nabywcę tegoż drewna w odpowiedniej części.

Odpowiedzialność nabywcy lasu za nieuiszczoną przez poprzednika daninę lasową wynika także z przepisów § 1409 kod. cyw., albowiem od czasu wejścia w moc ustawy z 6 lipca 1923 o daninie lasowej nabywca lasu wiedzieć musi, że las nabyty obciążać może nieuiszczona jeszcze danina lasowa, zwłaszcza że ustalony pierwotnie (§ 13 rozporządzenia wykonawczego z 25 września 1923 poz. 823 Dz. Ust.) na miesiące styczeń i luty r. 1924, 1925 i 1926 termin płatności daniny lasowej odroczony został następnie rozporządzeniem z 17 października 1925 poz. 777 Dz. Ust. do dnia 1 maja 1929, zaś rozporządzeniem z 16 czerwca 1930 poz. 391 Dz. Ust. do dnia 31 grudnia 1932.

Jeżeli rekurenci, jak sami w rekursie podają, nabyli las w styczniu 1928, to nabyli go w czasie, gdy termin do opłacenia daniny lasowej jeszcze nie upłynął.

Jakkolwiek ustawa z 6 lipca 1923 — jak to rekurs trafnie wywodzi — nie przewiduje dla zaległości z tytułu daniny lasowej ustawowego prawa zastawu (§ 449 kod. cyw.) na przedmiocie majątkowym obciążonym daniną lasową, to jednak orzeczenie właściwej władzy administracyjnej, obejmujące wymiar daniny lasowej, stanowi w myśl przepisów § 38 lit. c) ustawy hipotecznej tytuł prawny dla prenotacji prawa zastawu na rzecz wymierzonej daniny lasowej w bieżącym porządku hipotecznym przeciwko właścicielowi lasu, a według powyżej wyłuszczonych zasad o odpowiedzialności nabywcy lasu za nieuiszczoną dotąd daninę lasową także przeciwko prawonastępcy właściciela lasu.

Prenotacja prawa zastawu dla daniny lasowej nastąpiła też w danym wypadku nie na zasadzie ustawowego prawa zastawu, służącego tej daninie, lecz na zasadzie przepisów § 38 lit. c) ustawy hipotecznej.

Okoliczność, że w czasie dokonania prenotacji daniny lasowej przeciwko firmie Jan L. i Sp. zaprenotowane już było prawo własności na rzecz rekurentów, które następnie usprawiedliwione zostało,

nie może w myśl przepisów § 49 i 50 ustawy hipotecznej spowodować wykreślenia prawa zastawu dla daniny lasowej, albowiem uwzględnić tu należy także stan prawny, wywołany późniejszą ustawą z 6 lipca 1923, z której wynika rzeczowa odpowiedzialność majątku leśnego za wymierzoną daninę, powodująca także osobistą odpowiedzialność każdoczesnego właściciela lasu za tę daninę, a zatem zasadniczo także odpowiedzialność rekurentów.

Poza zakresem działania sądu hipotecznego pozostaje orzeczenie o odpowiedzialności za daninę lasową w wewnętrznym stosunku pomiędzy zbywcą a nabywcą lasu, niemniej zagadnienie, czy wymiar daniny lasowej opiewać może tylko na pewną ilość drzewa, czy także na ekwiwalent w pieniądzach, również kwestja, czy i w jakiej mierze urząd wojewódzki udzielać ma starostwu wskazówek co do wymiaru daniny lasowej (istnienie orzeczenia właściwego w myśl art. 6 ustawy oraz §§ 15 i 22 rozporządzenia wykonawczego starostwa z 5 kwietnia 1927 jest wykazane), wreszcie badanie na innej podstawie niż na podstawie dokumentu hipotecznego, czy pierwotny wymiar daniny został następnie sprostowany, tudzież czy od wymierzonej daniny należą się odsetki.

Z tych przyczyn rekurs rewizyjny nie mógł odnieść skutku.

267.

OPŁATY STEMPLOWE.

Rachunki, wystawione przez spółdzielnię, której członkami są prócz spółdzielni inne osoby.

Rachunek, wystawiony przez spółdzielnię, której członkami są prócz spółdzielni inne osoby, a wystosowany do członka, jest wolny od opłaty stemplowej, nawet gdy członek, otrzymujący rachunek, jest spółdzielnią.

Wyrok NTA z 30 stycznia 1933 l. rej. 1270/30 w sprawie Landwirtschaftliche Zentralgenossenschaft Spółdzielni z ogr. odp. w Poznaniu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

... Art. 73 p. 7 u. o. s. głosi, iż należność spółdzielni, określonej w ust. 3 art. 103, za towary sprzedane członkowi, o ile sprzedaż mieści się w granicach podstawowej działalności spółdzielni, określonej jej statutem, nie podlega opłacie stemplowej. Uwolnienie to nie tyczy się rachunków między związkiem spółdzielni a spółdzielniami, należącemi do związku.

Przedmiotem sporu jest kwestja, czy skarżąca firma jest w rozumieniu u. o. s. pojedyńczą spółdzielnią, czy też związkiem spół-

dzielni, od rozstrzygnięcia bowiem tej kwestji zależy, czy rachunki między skarżącą firmą a należącemi do niej spółdzielniami podlegają opłacie, czy też są od niej zwolnione.

U. o. s. nie daje własnej definicji pojęcia „związek spółdzielni“, należy więc w tym względzie sięgnąć do ustawodawstwa właściwego. Ustawa o spółdzielniach z 29 października 1920 poz. 733 Dz. Ust. zajmuje się związkami w rozdz. 9 pod tytułem „Związki rewizyjne“, stanowiąc w art. 66, że dla celów dokonania rewizji spółdzielnie mogą łączyć się w związki, które nadto mogą mieć na celu doskonalenie urządzeń i pracy należących do nich spółdzielni oraz popieranie rozwoju ich stosunków handlowych. Do takich związków należeć mogą również inne zrzeszenia dobrowolne, służące rozwojowi ruchu spółdzielczego. Wyraźnie natomiast wyłącza ustawa z pod swego działania związki spółdzielcze, służące innym celom, o ile same nie są spółdzielniami. Dalej mówi ustawa w art. 70 o spółdzielniach, których członkami są wyłącznie inne spółdzielnie lub zrzeszenia, a to w tem znaczeniu, iż tylko tego rodzaju spółdzielnie mogą uzyskać prawo rewizji, czyli nabyć charakter związku rewizyjnego.

Otóż według statutu skarżącej spółdzielni firma jej brzmi: „Landwirtschaftliche Zentralgenossenschaft“, Spółdzielnia z ogr. odp. w Poznaniu (§ 1). Według § 3 statutu członkostwo mogą nabyć wszystkie osoby, mogące wiązać się umową i mające miejsce zamieszkania w Polsce, jak również sądownie zarejestrowane spółdzielnie i towarzystwa z ogr. por. Statut nie zawiera jakiegokolwiek postanowienia, któreby wskazywało na to, iż skarżąca spółdzielnia przedstawia się jako związek spółdzielni, a także i faktycznie nie może być ona uznana za związek w rozumieniu art. 70 ustawy, skoro członkami jej nie są wyłącznie inne spółdzielnie lub zrzeszenia, określone w art. 66. Nie podpada ona również pod ten ostatni artykuł, skoro celem jej nie jest dokonanie rewizji, ani nie jest wreszcie związkiem spółdzielczym, służącym innym celom, a nie podlegającym tej ustawie, gdyż jest właśnie spółdzielnią. Gdyby ją nawet zgodnie z brzmieniem firmy uznać za centralę, a więc za organizację wyższego typu w ruchu spółdzielczym, to byłaby ona tem samem — jak to podkreślają motywy rządowe do ustawy — czemś właśnie odmiennem od związku, nie tracąc atoli zasadniczego charakteru spółdzielni. Jako takiej zaś dopiero udzielenie prawa rewizji mogłoby nadać charakter związku rewizyjnego, co atoli, jak już zaznaczono, ani nie ma, ani nawet nie mogłoby mieć miejsca, skoro nie są jej członkami wyłącznie inne spółdzielnie lub zrzeszenia dobrowolne.

Na tle swego statutu przedstawia się ona jako pierwiastkowy twór prawny, jakkolwiek w skład jej członków mogą wchodzić osoby fi-

zyczne i osoby prawne (spółdzielnie). Stając się członkami spółdzielni, która nazewnątrz występuje jako jednostkowy organizm, osoby prawne zatracają niejako swą indywidualność prawną i ograniczają się do uprawnień i obowiązków w ramach wewnętrznych członkostwa. Wprawdzie zaś z art. 66 ust. 4 wynika, że także i związek spółdzielczy może mieć formę spółdzielni, atoli byłoby wprost niezgodne z treścią tego określenia, gdyby przyjąć za władzą pozwaną, że już sam fakt, że do danej spółdzielni mogą, poza innemi osobami, należeć również spółdzielnie, czyni z niej związek spółdzielni lub też dwa związki: spółdzielni i osób fizycznych. Wprawdzie bowiem każda spółdzielnia jest związkiem należących do niej członków, ale tu chodzi oczywiście o związek w szczególnem znaczeniu, jako jednolitą organizację nadrzędną, a nie o zespół osób, mających swe indywidualne cele na względzie, a podlegający — o ile mowa o właściwościach członków — zmianom nieraz przypadkowym i dlatego w tym względzie nie odznaczający się zwykle żadną istotną cechą, mogącą go bliżej charakteryzować.

Art. 73 p. 7 zdanie drugie u. o. s. wyraźnie stanowi, iż uwolnienie od opłat nie tyczy się jedynie rachunków między związkiem spółdzielni a spółdzielniami do niego należącemi, a będąc przepisem wyjątkowym, nie znosi wykładni rozciągłej. Gdy więc w danym wypadku rachunki wystawione były przez spółdzielnię, nie będącą ani związkiem rewizyjnym, ani związkiem spółdzielczym, wymienionym w art. 66 ust. 4 ustawy, przeto należało stosować postanowienia zawarte w zdaniu pierwszem cytowanego ustępu z art. 73 u. o. s., według kórego należność spółdzielni za towary sprzedane członkom wolna jest od opłaty. Sprzeczne z tem stanowisko władzy pozwanej w zaskarżonej decyzji nie jest wobec tego zgodne z ustawą, a decyzja podlega z tego powodu uchyleniu.

Jest niesporne: 1) że podlega opłacie stemplowej, przewidzianej w art. 72 u. o. s. (nie korzysta z uwolnienia, przewidzianego w art. 73), rachunek, wystawiony przez spółdzielnię, będącą związkiem rewizyjnym, a stwierdzający należność za towary, sprzedane spółdzielni, która jest członkiem spółdzielni, wystawiającej dany rachunek; 2) że również podlega opłacie rachunek, stwierdzający należność za towary, sprzedane przez spółdzielnię, która nie jest związkiem rewizyjnym, a której członkami mogą być tylko spółdzielnie; 3) że nie może być związkiem rewizyjnym spółdzielnia, której członkami mogą być nietylko spółdzielnie, ale też osoby fizyczne.

NTA wypowiedział nadto w przytoczonym wyroku tezę 4-ą, według której jest wolny od opłaty rachunek, stwierdzający należność za towary, sprzedane członkowi przez spółdzielnię, wymienioną wyżej pod 3), a mianowicie nawet wtedy, gdy kupujący jest spółdzielnią.

Zestawiając tezę 4) z tezą 1), dochodzimy do wniosku, że w zakresie opłat stemplowych od rachunków spółdzielnia, będąca związkiem rewizyjnym, jest traktowana gorzej, niż taka, która nietylko nie jest związkiem rewizyjnym, ale nawet nim

być nie może. Ten wynik jest niewątpliwie sprzeczny z intencją ustawodawcy, mianowicie z dwóch powodów:

a) Z motywów rządowego projektu ustawy o spółdzielniach (Druk Nr. 1154 Sejmu Ustawodawczego) wynika, że ustawodawcy zależało na tem, aby związki rewizyjne jak najbardziej się rozpowszechniły (str. 92 — 96). U. o. s., idąc po linji, wskazanej w motywach ustawy o spółdzielniach, przyznaje związkom rewizyjnym i spółdzielniom, do nich należącym, szereg uwolnień i ułatwień (art. 46 ustęp ostatni, art. 73 p. 8, art. 104, 116, 118, art. 137 p. 13, art. 142 p. 13). Teza 4) prowadzi do konsekwencyj, niezgodnych z intencją ustawodawcy, nacechowaną przychylnością dla związków rewizyjnych, które są zarazem „centralą, mającą na celu zaspakajanie potrzeb gospodarczych spółdzielni" (patrz motywy do art. 70 powołanego projektu rządowego).

b) Miałem już sposobność wykazać (OPA, I, 84), posługując się motywami urzędowemi ustawy z 11 grudnia 1924 (poz. 2/25 Dz. Ust.), że było zamiarem ustawodawcy zwolnić od opłaty stemplowej rachunki, stwierdzające należność spółdzielni za towary, sprzedane detalicznie, a opodatkować rachunki, stwierdzające należność spółdzielni za towary, sprzedane hurtowo. Tej oczywistej intencji przeciwstawia się teza 4), umożliwiając obejście ustawy: przez umieszczenie w statucie postanowienia (które nie musi być wykonywane), iż członkami spółdzielni mogą być (oprócz spółdzielni) osoby fizyczne.

Mam zkolei rozważyć, czy teza 4) jest zgodna z ustawą. W tej mierze punktem wyjścia jest stwierdzenie przez NTA, że u. o. s. nie daje własnej definicji pojęcia „związek spółdzielni" — co skłoniło NTA do szukania definicji w innej ustawie. Otóż wyrazy, z których składają się teksty ustawowe, można z pewnego punktu widzenia podzielić na dwie grupy: jedna zawiera terminy techniczne, druga (i ta stanowi olbrzymią większość) zawiera wyrazy, używane w mowie potocznej. Zasadniczo niema potrzeby definjowania w ustawie wyrazu potocznego: rzecz bowiem jasna, że ustawodawca użył takiego wyrazu w tem samem znaczeniu, w jakiem używa się go w mowie potocznej. Dopiero jeśli ustawodawca jest zdania, że potoczne znaczenie danego wyrazu nie odpowiada celom danej ustawy, jeśli chce nadać danemu wyrazowi znaczenie bądź ściślejsze, bądź obszerniejsze, niż to, które mu zakreślił język potoczny, staje się konieczną definicja.

Wyraz „związek" należy do najbardziej rozpowszechnionych w mowie potocznej, znaczenie jego jest jasne. Dlatego nietylko u. o. s., ale też polskie prawo o stowarzyszeniach (poz. 808/32 Dz. Ust.) nie daje definicji „związku", lecz mówi poprostu o „związkach stowarzyszeń" (art. 18, 42). Rzecz jasna, że „związkiem stowarzyszeń" jest zrzeszenie, którego członkami mogą być według wyraźnego brzmienia statutu stowarzyszenia. Rzecz jasna, że „związkiem spółdzielni" jest zrzeszenie, którego statut postanawia, że członkami jego mogą być spółdzielnie. Zejście z drogi, wskazanej przez znaczenie potoczne wyrazu „związek", i wiązanie interpretacji przepisu quaestionis z ustawą o spółdzielniach nietylko nie jest potrzebne, ale jest niezgodne z wolą ustawodawcy: u. o. s. w art. 46, 116, 118 i 137 po terminie „związek rewizyjny" dodaje określenie: „(art. 68 i 70 ustawy z dnia 29 października 1920 r. o spółdzielniach Dz. U. R. P. Nr. 111 poz. 733)"; gdyby więc ustawodawca chciał zacieśnić zakres przepisu quaestionis do granic, wynikających z tezy 4), byłby to również w przepisie quaestionis uczynił w sposób wyraźny, cytując powołane dwa artykuły ustawy o spółdzielniach.

Na decyzję NTA wpłynęła w szczególności okoliczność, że członkami spółdzielni, o którą chodzi w przypadku niniejszym, mogą być nietylko spółdzielnie, ale też inne osoby, nie wyłączając osób fizycznych. NTA jednak wcale nie wyjaśnił, dla-

czego — chcąc scharakteryzować spółdzielnię, której członkami mogą być dwie grupy osób: spółdzielnie i osoby fizyczne — powinniśmy za czynnik istotny uważać grupę drugą, a nie pierwszą, ani też zarówno pierwszą, jak drugą. Skoro art. 73 u. o. s. głosi: „uwolnienie nie tyczy się rachunków między związkiem spółdzielni a spółdzielniami, należącemi do związku", to wydaje mi się rzeczą jasną, że — z pośród rachunków, stwierdzających należność za sprzedane towary, a wydawanych członkom przez spółdzielnię, której członkami są spółdzielnie i osoby fizyczne — rachunki, wystosowane do spółdzielni, podlegają opłacie, a wystosowane do osób fizycznych są wolne od opłaty. Zwróćmy jeszcze uwagę na art. 16 u. o. s., przyznający uwolnienie od opłat stemplowych osobom prawnym, których zadanie stanowią w y ł ą c z n i e rodzaje działalności, wymienione w art. 16. Użycie wyrazu „wyłącznie" w art. 16, a nieużycie go w przepisie quaestionis dowodzi, że zastosowanie przepisu quaestionis nie jest uzależnione od tego, iżby członkami spółdzielni były wyłącznie spółdzielnie. Art. 16 w braku wyrazu „wyłącznie" byłby interpretowany zupełnie inaczej, niż jest interpretowany obecnie.

Stąd wniosek, że teza 4) nie jest zgodna także z brzmieniem ustawy.

Achilles Rosenkranz

268.

OPŁATY STEMPLOWE.

Umowy o świadczenie usług. Umowa między Związkiem lekarzy a Kasą Chorych.

Umowa między Związkiem lekarzy a Kasą Chorych, która ustala tylko warunki ogólne, obowiązujące w tych wypadkach, w których poszczególni lekarze, będący członkami Związku, zawrą indywidualne umowy z Kasą, nie podpada pod przepis art. 90 u. o. s.

Wyrok NTA z 30 grudnia 1932 l. rej. 6639/31 w sprawie Związku Lekarzy Zachodniej Polski — Obwód gnieźnieński w Gnieźnie przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

W dniu 12 czerwca 1929 zawarta została umowa między Zarządem Powiatowej Kasy Chorych w Gnieźnie a Związkiem Lekarzy Z. P. Obwodu gnieźnieńskiego „w sprawie wykonywania praktyki lekarskiej w Powiatowej Kasie Chorych w Gnieźnie". Od sum pieniężnych, wypłacanych Związkowi „z tytułu świadczeń za usługi na rzecz członków Kasy" na mocy powyższej umowy, wymierzono nakazem płatniczym z 11 marca 1931 opłatę w myśl art. 90 ustawy o opłatach stemplowych z 1 lipca 1926 poz. 570 Dz. Ust. wedle stawki 1%, oraz podwyżkę w myśl art. 42 tej ustawy.

Odwołania, w którem Związek zarzucił obrazę art. 90 u. o. s. i art. 92 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust., Izba Skarbowa decyzją z 13 maja 1931 nie uwzględniła, podając w uzasadnieniu, że umowa z 12 czerwca 1929 przedstawia się w myśl § 611 kod. cyw.

niem. jako umowa o świadczenie usług i jako taka podlega opłacie stemplowej w wysokości 1% w myśl p. b) art. 90 u. o. s., a powoływanie się na art. 92 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. jest błędne, gdyż przepis tego artykułu został uchylony ustępem 2 art. 171 u. o. s., twierdzenie zaś rekurenta, że umowa mogłaby podlegać ewentualnie opłacie według stawki 0,2% jest nieuzasadnione, gdyż żaden z kontrahentów, t.j. ani Kasa Chorych ani Związek Lekarzy, nie jest zwolniony od podatku przemysłowego, ani też jemu podlega.

Rozpoznając skargę, wniesioną na to orzeczenie, NTA rozważył, co następuje:

Związek Lekarzy zarzuca, iż niesłusznie władze skarbowe w swych decyzjach skwalifikowały umowę z 12 czerwca 1929 jako umowę najmu usług. Według § 611 kod. cyw. niem. — wywodzi skarga — jest istotnym warunkiem umowy najmu usług, aby jedna ze stron zobowiązała się do świadczenia usług. Umowa rzeczona natomiast nie zawiera zobowiązania się Związku do leczenia chorych, ubezpieczonych w Powiatowej Kasie Chorych w Gnieźnie, lecz jest jedynie umową ramową i dopiero na jej podstawie przychodzą do skutku indywidualne umowy najmu usług pomiędzy Kasą Chorych a poszczególnymi lekarzami i dopiero te umowy indywidualne stanowią umowy najmu usług w rozumieniu § 611 kod. cyw.

Zarzut powyższy uznał NTA za uzasadniony.

Umowa z 12 czerwca 1929 stanowi w ustępie, mającym najistotniejsze znaczenie dla określenia jej charakteru, iż praktykę lekarską w Kasie Chorych wykonują w zasadzie lekarze, należący do Związku, którzy odpowiadają ustawowym wymogom i mają za sobą przynajmniej dwuletnią praktykę lekarską (§ 1). Ustęp ten umowy normuje więc tylko zasadniczo kwalifikacje lekarzy, którzy mogą być dopuszczeni do praktyki kasowej, natomiast nie nakłada na Związek obowiązku świadczenia usług. Ten charakter umowy wyraża jeszcze dobitniej następny ustęp tego paragrafu, według którego, w razie wakansu na stanowisko lekarza kasowego (praktykującego), Związek przedstawia kandydata, którego Zarząd Kasy Chorych albo przyjmuje, albo też rozpisuje konkurs. Według § 3 umowy, z chwilą zawarcia tej umowy, do wykonywania praktyki lekarskiej są uprawnieni wymienieni w umowie lekarze, to znaczy, iż tylko z lekarzami, należącymi do Związku, mogą być zawierane indywidualne umowy. Konsekwentnie też lekarze kasowi (a nie Związek) otrzymują wynagrodzenie za swe czynności w formie bliżej określonego ryczałtu (§ 4), a ryczałt ten tylko płatny jest na ręce Związku, czyli za jego pośrednictwem.

Jeśli tedy skarżący Związek twierdzi, że umowie rzeczonej brak kryterjów umowy najmu usług, określonej w § 611 kod. cyw. niem., to twierdzenie to znajduje uzasadnienie w przytoczonych postanowieniach umowy, gdyż umową tą ani Związek nie podjął się świadczenia usług lekarskich, ani też Kasa Chorych nie zobowiązała się do wynagrodzenia Związku. Słusznie skarżący twierdzi, iż umowa ta przedstawia się jako ramowa, ustala ona bowiem tylko warunki ogólne, obowiązujące w tych wypadkach, w których poszczególni lekarze, będący członkami Związku, zawrą indywidualne umowy z Kasą Chorych.

Ponieważ wbrew powyższemu władza pozwana przyjęła, iż umowa z 12 czerwca 1929 przedstawia się jako umowa o najem usług lekarskich ze strony Związku na rzecz Kasy Chorych, i na tej podstawie zastosowała do niej przepis art. 90 u. o. s., należało zaskarżone orzeczenie uznać za niezgodne z ustawą.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie, pomijając w tym stanie rzeczy pozostałe zarzuty skargi, jako bezprzedmiotowe.

NTA wychodzi z założenia, że skoro umowa stron nie da się podciągnąć pod § 611 kod. cyw. niem., to tem samem niema umowy o świadczenie usług w myśl art. 90 u. o. s.

Nasuwają się tu następujące problemy:

1) Co to jest umowa o usługi i czy § 611 kod. cyw. niem. obejmuje wszelkie umowy tego rodzaju, a więc także umowy o pracę w ciaśniejszem tego słowa znaczeniu?

2) Z jaką umową mamy w danym wypadku do czynienia, w szczególności, czy umowa ta podpada pod przepisy ustawowe o umowach zbiorowych?

3) Na czem polega istota umowy zbiorowej i czy na podstawie tejże można mówić o świadczeniu usług w rozumieniu art. 90 u. o. s.?

Ad 1) Jeden z pierwszych teoretyków prawa robotniczego, Lotmar, podciągał pod umowę o pracę w obszerniejszem tego słowa znaczeniu, prócz umowy o usługi, umowę o dzieło, pośrednictwo, przechowanie, komis i spedycję. Tak szeroko ujęta umowa o pracę nie jest pojęciem, zdatnem dla prawa pracy, dla którego istotnem jest, by pewna osoba daną umową zobowiązywała się do wykonywania pracy zależnej, na rzecz drugiej osoby za wynagrodzeniem (Fenichel, Zarys polskiego prawa robotniczego, str. 50).

Umowa o usługi jest obszerniejszem pojęciem, niż umowa o pracę. Umowa o usługi obejmuje bowiem tak umowę robotnika, jak i pracownika umysłowego, oraz umowy wolnych zawodów.

Umowy o usługi w tem rozumieniu nie należy identyfikować z umową z § 611 kod. cyw. Z powodu rozwoju powojennego prawa pracy, a w szczególności ogłoszenia dwóch rozporządzeń Prezydenta Rzplitej z 16 marca 1928 o umowie o pracę robotników i o umowie o pracę pracowników umysłowych (poz. 324 i 323 Dz. Ust.), zakres stosowania § 611 kod. cyw. niem. znacznie się zacieśnił. Nie podpadają tu bowiem wszelkie umowy robotników i pracowników umysłowych w rozumieniu powyższych rozporządzeń. Kodeks cywilny ma obecnie wobec powyższych norm jedynie subsydjar-

ne znaczenie. Do umów prawa pracy należy też umowa zbiorowa i umowy tej w żadnym razie nie można podciągać pod § 611 kod. cyw. (Warneyer, Kommentar zum BGB, str. 1065). Dlatego nieistotnem jest dla rozstrzygnięcia naszego problemu, czy umowa stron podpada pod § 611 kod. cyw., skoro umowa zbiorowa nie podpada wogóle pod § 611 kod. cyw.

Ad 2) Tem samem dałem częściowo odpowiedź na pytanie ad 2) postawione.

Umowa stron, t. j. Związku Lekarzy Zachodniej Polski i Powiatowej Kasy Chorych, jest umową zbiorową. Wyrok nazywa umowę tę „umową ramową, ustalającą ogólne tylko warunki".

Nie zajęto się jednak kwestją, czy umowa stron podpada pod rozporządzenie niemieckie z 23 grudnia 1918 (Dz. Ust. Rz. str. 1456) „o umowach zbiorowych, delegacjach robotników i pracowników oraz załatwianiu zatargów pracy", któreto rozporządzenie obowiązuje w b. zaborze pruskim, a więc na terytorjum Polski, gdzie umowę odnośną zawarto (Raczyński, Polskie prawo pracy, str. 345). Również SN przyjął, że rozporządzenie to w Polsce nadal obowiązuje (SN 342/29 Zbioru orzeczeń Izby II).

W nauce są rozbieżne poglądy na kwestję, czy umowa związku lekarzy Kasy Chorych podpada pod przepisy rozporządzenia z 1918 r. I tak Nipperdey (w Hueck-Nipperdey, Lehrbuch des Arbeitsrechtes, II, str. 62) przyjmuje, że jakkolwiek mamy tu do czynienia z pracą zależną, to jednak nie podpada ona pod to rozporządzenie. Stanowisko to, zresztą bliżej nieuzasadnione, uważam za mylne. Przychylam się do poglądu, że umowa ta, jako umowa o pracę zależną, podpada pod rozporządzenie z r. 1918. Na tem samem stanowisku stoi komentator tegoż rozporządzenia, Molitor (Kommentar zur Tarifvertragsordnung, str. 38).

Ad 3) Wobec pozytywnej odpowiedzi na pytanie ad 2) należy rozpatrzeć istotę umowy zbiorowej, a w szczególności, czy jest ona umową o świadczenie usług w rozumieniu art. 90 u. o. s.

Umowa o świadczenie usług w rozumieniu u. o. s. nie jest bowiem identyczna z umową o usługi wedle § 611 kod. cyw. Zakres tej umowy wedle u. o. s. jest o wiele szerszy, aniżeli zakres umów, podpadających pod § 611.

Umowa zbiorowa określa warunki, dotyczące obowiązków pracodawcy wobec pracownika i pracowników wobec pracodawcy i ukończenia stosunku pracy (Jacobi, Grundlehren des Arbeitsrechtes, str. 183). Wyszedłbym poza ramy glosy, gdybym zajął się rozpatrzeniem, czy definicja ta jest zadowalająca. Dla naszych jednak celów wyjaśnia nam ona umowę zbiorową. Umowa ta składa się z dwóch części, normatywnej, zawierającej normy dla umów indywidualnych, i obligatoryjnej. Normatywna część reguluje płacę, termin zapłaty, czas pracy, urlop, wypowiedzenie i t. d., obligatoryjna zaś, wiążąca tylko strony kontraktujące, zawiera postanowienia tego rodzaju, jak ustanowienie sądu polubownego, sprawy pośrednictwa pracy, sprawy przyjmowania pracowników i t. d. (Fenichel, o. c., str. 69). Istotną częścią umowy zbiorowej jest część normatywna. Postanowienia tej części wchodzą bezpośrednio, względnie automatycznie w skład umowy indywidualnej, i to na podstawie przepisów ustawy, a nie na podstawie umowy. Na tem polega głównie znaczenie ustawowego uregulowania umów zbiorowych. Na terytorjach Polski, gdzie niema ogólnej ustawy o umowach zbiorowych (Małopolska, b. Kongresówka), umowa zbiorowa nie ma tej bezwzględnej mocy i obowiązuje wtedy tylko, gdy strony wyraźnie lub dorozumianie wzięły ją za podstawę umów indywidualnych. Na tem słusznem stanowisku stoi SN (w wyroku Nr. 33/30 Zbioru orzeczeń Izby III).

Jakkolwiek bowiem umowa zbiorowa zawiera postanowienia co do wynagrodzenia i świadczenia usług, a więc essentialia umowy o pracę, to jednak na podstawie tej

umowy nikt jeszcze nie jest uprawniony ani zobowiązany, o ile normy te nie weszły w skład umowy indywidualnej (Kaskel, Arbeitsrecht, str. 15). Sama umowa zbiorowa jest wprawdzie umową prawno-prywatną, ale nie jest kontraktem pracy, gdyż nie zawiera konkretnego zobowiązania ani co do wynagrodzenia, ani co do pracy. Umowa ta jest tylko szablonem, wedle którego zawiera się umowy indywidualne (Fenichel, o. c., str. 69, Raczyński, o. c., str. 351 i 352). Umowa zbiorowa nie zastępuje umowy indywidualnej, gdyż każdy pracodawca musi zawrzeć czy to wyraźnie, czy dorozumianie, indywidualną umowę o pracę.

Okazuje się zatem, że umowa zbiorowa nie jest umową o świadczenie usług w rozumieniu art. 90 u. o. s.

Doszedłem zatem do rezultatu identycznego, jak NTA, ale nieco inną drogą. Umowa Związku lekarzy z Kasą Chorych, jako umowa zbiorowa, nie podpada pod § 611 kod. cyw. niem., nie jest jednakże, jako umowa zbiorowa, umową o świadczenie usług, skoro, jak to słusznie przyjmuje NTA, jednostki na podstawie tej umowy mogą dopiero w przyszłości zawrzeć umowę indywidualną.

Umowy zbiorowe winny, zd. m., podpadać pod art. 139 u. o. s.

Dr. Zygmunt Fenichel

269.

OPŁATY STEMPLOWE.

Pokwitowania adwokatów z odbioru wynagrodzenia.

Świadczenia adwokatów wobec klientów nie mają charakteru świadczeń, stanowiących obowiązek publiczno-prawny w rozumieniu przepisu art. 137 p. 6 u. o. s., a zatem pokwitowania adwokatów z odbioru wynagrodzenia nie są na zasadzie tego przepisu wolne od opłaty stemplowej.

Wyrok NTA z 20 maja 1932 l. rej. 1171/30 w sprawie Stefana Koczwara przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

...Skarżący twierdzi, że nie ma obowiązku stemplować pokwitowania spornego dlatego, że jako adwokat pełni zawód o charakterze publiczno-prawnym, a według art. 137 p. 6 u. o. s. pokwitowania takie są wolne od opłaty stemplowej.

Zarzutu tego nie mógł NTA uznać za uzasadniony.

Jak to bowiem Trybunał już kilkakrotnie orzekł i uzasadnił, a w szczególności w wyroku z 5 września 1930 l. rej. 2310/28, Nr. 342 S Zbioru wyroków, umowne świadczenia adwokatów na rzecz klientów nie mają charakteru świadczeń publiczno-prawnych i tem samem wystawione przez adwokatów pokwitowania z odbioru sum należnych za wyświadczone usługi nie podpadają pod przepis art. 137 p. 6 u. o. s.

...Jeżeli zaś płatnik utrzymuje, że art. 90 nie może mieć zastosowania dlatego, gdyż pobrane od K. 30 zł nie wypływają z umó-

wionego wynagrodzenia w myśl tegoż artykułu, lecz z samej ustawy o opłatach adwokackich, to w tym względzie Trybunał wskazuje na wyżej powołany wyrok, w którym wywiedziono, że limitowanie wynagrodzeń adwokatów za świadczone klientom usługi ustawą względnie taryfą adwokacką, nie odbiera umowom, zawartym z klientami, cechy umów prywatno-prawnych.

Wobec powyższego Trybunał uznał, iż skargę, jako nieuzasadnioną, należy oddalić.

270.

PRZESTĘPSTWA Z USTAWY KARNEJ SKARBOWEJ.

Naruszenie zakazów przywozu. Przywóz do Polski towarów z kontyngentów gdańskich.

1. Karalne naruszenie zakazu przywozu (art. 132 p. 2 u. k. s. z 1926 r.) nie może ulegać karze porządkowej, jaką jest sankcja z art. 51 u. k. s.

2. Zastosowanie art. 47 u. k. s. wymaga trzech warunków, t. j.: 1) wprowadzenia do Rzeczypospolitej towarów zakazanych, 2) uchylania się od kontroli skarbowej, 3) braku ustanowienia cła dla wprowadzonych towarów tak w taryfie, jak też i w innych przepisach.

3. „Kontrolą skarbową" w rozumieniu art. 47 u. k. s. jest wszelka ingerencja państwowa, zmierzająca do przestrzegania przepisów, wydanych w interesie Skarbu Państwa.

4. Towary, sprowadzone z zagranicy przez Gdańsk, nie są tem samem wyjęte z pod norm prawnych, obowiązujących w Rzeczypospolitej, a nie przyjętych przez W. M. Gdańsk.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 15 listopada 1932 II. 4 K. 804/32.

SN, po rozpoznaniu kasacyj Wiktora M., oskarżonego z art. 132, 133, 22 i 47 u. k. s., i Prokuratora Sądu Okręgowego w Poznaniu, założonych od wyroku tegoż Sądu z 11 września 1931, na zasadzie art. 529 i 532 k. p. k. (now. numer.) zaskarżony wyrok uchylił.

Wyrokiem Sądu Okręgowego w Poznaniu z 11 września 1931 został Wiktor M. uznany winnym przestępstwa, przewidzianego w art. 132 p. 2 u. k. s. z r. 1926 i skazany w myśl art. 133, 51, 48, 22, 13 ust. 3 u. k. s. na karę pieniężną w wysokości 2.000 zł i na konfiskatę oznaczonych w wyroku towarów.

Przeciw temu wyrokowi wniósł kasację tak oskarżyciel, jak i oskarżony.

Kasacja oskarżyciela zarzuca obrazę art. 47 i 51 u. k. s., wyrażając pogląd, iż czyn, przypisany oskarżonemu, ulega sankcji z art. 47 u. k. s., a nie z art. 51 u. k. s., jak to orzekł sąd merytoryczny.

Kasacja oskarżonego zarzuca m. i. obrazę art. 13, 48, 51 u. k. s. i wywodzi, że: 1) przy zastosowaniu sankcji karnej z art. 51 u. k. s. niemożliwe jest orzeczenie konfiskaty, a w szczególności art. 48 u. k. s. nie może stanowić podstawy do jej orzeczenia; 2) art. 13 ust. 3 u. k. s. ma zastosowanie do wypadków, w których kara pieniężna oznaczona jest w wielokrotności, natomiast art. 51 u. k. s. warunkowi temu nie odpowiada, a tem samem art. 13 ust. 3 błędnie zastosowano.

Powyższe zarzuty są uzasadnione i wyrok ulega uchyleniu tak na skutek kasacji oskarżyciela, jakoteż oskarżonego.

Odnośnie do kasacji oskarżyciela należy zauważyć, co następuje:

Zapatrywanie sądu orzekającego, iż przestępstwo z art. 132 p. 2 u. k. s. ulega sankcji z art. 51 u. k. s., jest błędne. Cały system kar ustawy karnej skarbowej i siła jej represji za naruszenie poszczególnych przepisów stoi na przeszkodzie przyjęciu wniosku, iż karalne naruszenie zakazu przywozu może ulegać karze porządkowej, jaką jest sankcja z art. 51 u. k. s. Wystarczy porównać sankcję karną z art. 51 u. k. s. choćby z sankcją z art. 49 u. k. s., zagrożoną przecież za czyn nieumyślny, aby stwierdzić zupełną i niewątpliwą niezgodność poglądu, wyrażonego w wyroku, z intencją ustawodawcy. Nadto z art. 26 u. k. s. wynika, iż u. k. s. przestępstwa, polegające na naruszeniu zakazu przywozu, wyłączyła z zakresu przestępstw porządkowych.

Przestępstwo z art. 132 p. 2 u. k. s. ulega w myśl art. 133 u. k. s. sankcji z art. 47 u. k. s., jak to SN wyjaśnił już w orzeczeniu z 2 czerwca 1930 (Zbiór orzeczeń Nr. 58).

Słuszne jest zapatrywanie sądu orzekającego, iż zastosowanie art. 47 u. k. s. wymaga trzech warunków, t. j. 1) wprowadzenia do Rzeczypospolitej towarów zakazanych, 2) uchylania się od kontroli skarbowej, 3) braku ustanowienia cła dla wprowadzonych towarów tak w taryfie, jak też i w innych przepisach.

Wszystkie te warunki są przy przestępnej czynności z art. 132 p. 2 u. k. s. spełnione.

Pierwszy warunek jest i dla sądu orzekającego bezsporny.

Odnośnie do drugiego warunku należy stwierdzić, iż przez „kontrolę skarbową" nie musi się rozumieć kontroli celnej w ścisłem tego słowa znaczeniu, t. j. kontroli z punktu widzenia „taryfy celnej". „Kontrolą skarbową" w rozumieniu art. 47 u. k. s. jest wszelka ingerencja państwowa, zmierzająca do przestrzegania obowiązujących przepisów, wydanych w interesie Skarbu Państwa. Przepisy te zaś mogą się mieścić poza taryfą celną, a, o ile idzie o stosunek do W. M.

Gdańska, to wypadek ten istotnie zachodzi. Z tego bowiem, iż Rzeczpospolita i W. M. Gdańsk mają wspólny obszar celny i że pewne normy prawne obowiązują tak w Rzeczypospolitej, jak i w W. M. Gdańsku, nie wynika, iż towary, które weszły do Rzeczypospolitej z zagranicy przez Gdańsk, są tem samem wyjęte z pod wszelkich innych norm prawnych, obowiązujących w Rzeczypospolitej, a nie przyjętych przez W. M. Gdańsk. Zapatrywanie zatem, któreby się streszczało w tem, iż towary, sprowadzone ze wspólnej zagranicy przez Gdańsk, nie ulegają już w Polsce wobec wspólności obszaru celnego żadnej kontroli skarbowej, byłoby identyczne z całkowitem odstąpieniem od stosowania tych wszystkich przepisów, które z punktu widzenia skarbowego obowiązują w Polsce, a nie obowiązują w W. M. Gdańsku. Jeśli się więc twierdzi, iż sprowadzanie towarów ze wspólnej zagranicy przez Gdańsk do Polski nie może mieć nigdy znamion „uchylania się od kontroli skarbowej", to twierdzenie to jest słuszne, o ile idzie o przepisy wspólne dla całego obszaru celnego, ale jest błędne, o ile idzie o przepisy, obowiązujące tylko w Rzeczypospolitej, a nie na całym obszarze celnym, a więc o zakazy przywozu, z pod których W. M. Gdańsk, i to tylko W. M. Gdańsk, zostało zwolnione (art. 212 ust. 3 umowy polsko-gdańskiej). Oskarżony dla przywozu towarów, o które tu chodzi, powinien był uzyskać zezwolenie władzy polskiej, a skoro przywóz bez takiego zezwolenia uskutecznił, to tem samem uchylił się od kontroli skarbowej w rozumieniu art. 47 u. k. s. z r. 1926.

O ile idzie o trzeci warunek zastosowania art. 47 u. k. s., to jest on w stosunku do W. M. Gdańska również spełniony.

Jak to już SN w orzeczeniu całej Izby Karnej z 2 czerwca 1930 Zbiór Nr. 58/30 wyjaśnił — przywóz z Gdańska do Polski towarów, pochodzących z kontyngentów, przewidzianych w ust. 3 art. 212 umowy polsko-gdańskiej z 24 października 1921, stanowi przestępstwo z art. 47 u. k. s. z r. 1926 bez względu na to, czy towary te należą do rodzajów, dla których ustanowione jest cło.

Omawiana kwestja znalazła już zupełnie jasne ujęcie w nowej ustawie karnej skarbowej poz. 355/32 Dz. Ust., która w art. 134 kwestję opłacenia cła i kwestję wwozu wyraźnie rozdziela. Ustawa ta winna w niniejszej sprawie znaleźć zastosowanie w myśl jej art. 236, gdyż wypadek względności sankcyj dawniejszych z uwagi na identyczność z nowemi nie zachodzi.

W tym stanie sprawy jest zbędne wdawanie się w wyżej wzmiankowane, słuszne zresztą, zarzuty kasacji oskarżonego, a wobec powyższego wyrok nie mógł w mocy się ostać [1]).

---

[1]) P. glosę Aleksandra Templa, OPA, II, 271.

271.

PRZESTĘPSTWA Z USTAWY KARNEJ SKARBOWEJ.

Naruszenie zakazów przywozu. Przywóz do Polski towarów z kontyngentów gdańskich. Niedopuszczalność skargi do NTA na poszczególne części orzeczenia karnego.

Części orzeczenia karnego, wydanego na zasadzie u. k. s., dotyczące obowiązku uprzedniego uzyskania zezwolenia na przywóz towarów oraz odpowiedzialności majątkowej osób trzecich za zasądzoną od skazanego karę pieniężną, nie mogą być uważane za oddzielne orzeczenia administracyjne i podpadają pod przepis u. k. s. o niedopuszczalności skargi do NTA.

Wyrok NTA z 17 lutego 1933 l. rej. 6196/31 w sprawie Richarda T. i firmy „Bracia T." w T. na orzeczenie Ministerstwa Skarbu w przedmiocie przestępstwa z ustawy karnej skarbowej.

Richard T. w T. został pociągnięty do odpowiedzialności z art. 47 ustawy karnej skarbowej z 2 sierpnia 1926 poz. 609 Dz. Ust. za to, że w okresie czasu od początku r. 1928 do końca r. 1930 nielegalnie, t. zn. bez właściwego zezwolenia, wprowadził z Gdańska do Polski towary niemieckie, zakazane do przywozu, pochodzące z kontyngentów, przewidzianych w art. 212 ust. 3 umowy polsko - gdańskiej z r. 1921, ogólnej wartości zł 21.344 gr 10. W wyniku postępowania karnego, które toczyło się trybem ustawy karnej skarbowej, Richard T. został skazany orzeczeniem karnem Dyrekcji Ceł w Poznaniu z 18 lutego 1931 na podstawie art. 47, 132 p. 2 i 133 przy zastosowaniu art. 31 u. k. s. na karę pieniężną w kwocie zł. 11.000, przyczem odpowiedzialność majątkową za skazanego Richarda T. nałożono w myśl art. 33 — 34 ustawy karnej skarbowej na firmę „Bracia T.". Przeciw powyższemu orzeczeniu T. oraz firma „Bracia T." wnieśli zażalenie do Ministerstwa Skarbu. Orzeczeniem z 19 maja 1931 Ministerstwo Skarbu zatwierdziło orzeczenie Dyrekcji Ceł w Poznaniu w całej osnowie z powodów w niem przytoczonych.

W skardze na to orzeczenie skarżący wywodzą: 1) że dwie części zaskarżonego orzeczenia, a mianowicie część, dotycząca obowiązku skarżących do uprzedniego uzyskania zezwolenia właściwych władz na przywóz towarów, oraz część, dotycząca odpowiedzialności majątkowej skarżącej firmy za karę pieniężną, mają charakter orzeczeń nie karnych, lecz administracyjnych, i jako takie uzasadniają legitymację skarżących do skargi w myśl art. 9 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust., 2) że obrót towarowy między Rzecząpospolitą Polską a W. M. Gdań-

skiem nie podlega w zasadzie żadnym ograniczeniom, a wyjątki od tej zasady z art. 132 — 134 u. k. s. ze względu na swój charakter wyjątkowy muszą być ściśle interpretowane, że więc wobec tej zasady i braku stosownego pozytywnego przepisu brak podstawy prawnej do nałożenia na skarżących w konkretnym wypadku obowiązku uzyskania pozwolenia na przywóz towarów, wreszcie 3) że towary, o które w danym wypadku chodzi, nie zostały sprowadzone do Rzeczypospolitej Polskiej przez W. M. Gdańsk ze wspólnej zagranicy, lecz od firm gdańskich, posiadających swą siedzibę w W. M. Gdańsku, a badanie proweniencji towarów nie było obowiązkiem skarżących.

Władza pozwana wnosi o oddalenie skargi, powołując się na brzmienie art. 47 u. k. s. oraz interpretację tego przepisu, zawartą w uchwale SN z 2 czerwca 1930 Nr. II.4 K. 209/30, a nadto na niedopuszczalność skargi do NTA ze względu na postanowienia art. 198 u. k. s.

NTA, zważywszy,

że przedmiotem skargi jest orzeczenie, wydane w drugiej instancji wskutek zażalenia przeciw orzeczeniu karnemu, wydanemu na zasadzie postanowień ustawy karnej skarbowej z 2 sierpnia 1926 poz. 609 Dz. Ust.,

że całe postępowanie w niniejszej sprawie opierało się wyłącznie na postanowieniach wymienionej ustawy,

że ustalenie w punkcie 1 orzeczenia karnego, utrzymanego w mocy zaskarżonem orzeczeniem, iż oskarżony wprowadzał do Polski z obszaru W. M. Gdańska określone bliżej towary „bez właściwego zezwolenia" i że zezwolenie takie było w myśl powołanych tamże przepisów prawnych wymagane, stanowi integralną część orzeczenia karnego w myśl art. 185 p. 1 ustawy karnej skarbowej,

że zatem ta część zaskarżonego orzeczenia nie ma, wbrew wywodom skargi, charakteru oddzielnego orzeczenia administracyjnego w rozumieniu ustawy o NTA,

że to samo odnosi się w myśl art. 185 p. 5 u. k. s. do części 3 orzeczenia, dotyczącej odpowiedzialności majątkowej skarżącej firmy za karę pieniężną,

że art. 198 u. k. s. uznaje skargę do NTA na orzeczenia, wydane w drugiej instancji na podstawie tej ustawy, bez żadnych ograniczeń za niedopuszczalną,

pozostawił skargę na podstawie art. 61 p. 1 w związku z art. 6 p. 7 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. bez rozpoznania.

Przywóz do Polski towarów z kontyngentów gdańskich był przedmiotem rozpraw zarówno SN, jak i NTA.

SN zajmował się tą kwestją w uchwale całej Izby II Nr. 58/30, następnie w wyroku Izby II. 4 K. 333/30, wreszcie w ogłoszonym wyżej wyroku II. 4 K. 804/32; NTA zajmował się tą kwestją tylko z formalnego punktu widzenia, rozważał mianowicie, czy orzeczenia karne władz skarbowych w tej materji podlegają jego kompetencji. Ta ostatnia sprawa jest interesująca ze względu na koncepcję, wysuniętą przez skarżącego, usiłującego udowodnić, że orzeczenie karne obejmuje również decyzję administracyjną, podlegającą kontroli Trybunału. Skarżący twierdził, że orzeczenie karne Ministerstwa Skarbu składa się z 3 części, mianowicie: 1) z orzeczenia, ustalającego, że skarżący wprowadzili bez właściwego zezwolenia na obszar celny Rzeczypospolitej z obszaru W. M. Gdańska towary zakazane do przywozu, pochodzące z kontyngentów, określonych w części 3 art. 212 umowy polsko-gdańskiej z 1921 r.; 2) z orzeczenia karnego, skazującego oskarżonych na karę pieniężną; 3) z orzeczenia, wydanego na podstawie art. 33 i 34 u. k. s. o odpowiedzialności osób trzecich. Skarżący wysunął koncepcję, że zarówno pierwsze orzeczenie „ustalające", jak i ostatnie o odpowiedzialności osób trzecich, nie są orzeczeniami karnemi, lecz administracyjnemi, zaś orzeczenie ad 2) oparte jest na orzeczeniu ad 1), a wobec tego w częściach 1) i 3) orzeczenie podlega zaskarżeniu do NTA, pomimo wyraźnego przepisu art. 198 u. k. s. Merytorycznie zarzucano, że orzeczenie ad 1) bez żadnych podstaw nakłada na stronę obowiązek uzyskania zezwolenia na przywóz towarów z Gdańska, chociaż żaden przepis prawa takiego obowiązku nie przewiduje. NTA zasadnie skargę pozostawił bez rozpoznania, uważając, że wszystkie trzy części orzeczenia stanowią integralną część orzeczenia karnego, zgodnie z p. 1, 2 i 5 art. 185 u. k. s. i oparte są na przepisach u. k. s., z tych więc względów żadna z tych części nie podlega rozpoznaniu Trybunału w myśl art. 198 u. k. s. Niewątpliwie sprawdzenie przez NTA orzeczenia ad 1) stanowiłoby sprawdzenie, czy w określeniu zarzucanego oskarżonemu czynu są cechy przestępstwa, co, oczywiście, stanowiłoby kasacyjne sprawdzenie orzeczenia karnego, zasadnie więc NTA od tego się uchylił.

Jednakże należy zastanowić się nad tem, jak przedstawiałaby się ta kwestja, gdyby władza administracyjna, kierując się ostatnią częścią art. 185 u. k. s., nie objęła orzeczeniem karnem postanowień, przewidzianych w p. 3 — 6 tegoż artykułu, a więc gdyby np. nie orzekła nic w sprawie roszczeń osób trzecich lub ich odpowiedzialności majątkowej i w tych kwestjach wydała oddzielne postanowienie, lub też jeśli zapadłoby orzeczenie władzy skarbowej, powzięte w trybie art. 158 u. k. s. Sądzę, że takie orzeczenie nie byłoby już orzeczeniem karnem, przewidzianem w art. 198 u. k. s., lecz orzeczeniem administracyjnem, podlegającem kontroli NTA. Tego samego zapatrywania zdaje się być Dr. Peiper w swym komentarzu do u. k. s. (str. 280 - 281, 308 - 309). Zachodzi tu pewna analogja z rozpoznaniem powództwa cywilnego w procesie karnym: jeśli powództwo zostało rozstrzygnięte prawomocnym wyrokiem sądu karnego, wyrok ten w całości, a więc i w kwestji powództwa cywilnego, stanowi res judicata i sąd cywilny nie może już rozpatrywać kwestji powództwa cywilnego. Jeśli jednak z tych, czy innych powodów wyrok sądu karnego nie objął powództwa cywilnego, to kwestja roszczeń, opartych na przestępstwie ostatecznie osądzonem w sprawie karnej, może być przedmiotem rozważania sądu cywilnego. Analogicznie rzecz się ma w sprawach karno-skarbowych, rozstrzyganych przez władze administracyjne: jeśli kwestja odpowiedzialności osób trzecich za karę, nałożoną na winnego, lub kwestja roszczeń osób trzecich do przedmiotów, podlegających konfiskacie, nie zostaną objęte orzeczeniem karnem, to stanowią one przedmiot dochodzenia i orzeczenia administracyjnego i podlegają kontroli NTA.

Rozstrzygając negatywnie kwestję kompetencji, NTA nie miał już możności rozpoznać strony merytorycznej zagadnienia, a przedewszystkiem podniesionej w skardze kwestji, czy orzeczenie ad 1) nakłada na skarżącego obowiązek uzyskania zezwolenia na wwóz towarów z Gdańska do obszaru Polski. Kwestja ta wiąże się ściśle z powołaną wyżej judykaturą Izby II SN w sprawach przywozu do Polski towarów, pochodzących z gdańskich kontyngentów. Niewątpliwie zarówno w spornem orzeczeniu, jak i we wniosku, stanowiącym przedmiot uchwały całej Izby II SN (58/30), zupełnie niepotrzebnie wysunięto na pierwszy plan, przy określeniu stanu faktycznego przestępstwa, wyrazy „bez właściwego zezwolenia". Nasuwa to przypuszczenie, że może być uzyskane „właściwe zezwolenie" na przywóz towarów z kontyngentów gdańskich i że istotą przestępstwa jest przywóz bez takiego zezwolenia. Takie wadliwe ujęcie kwestji doprowadziło do wysunięcia tezy, że judykatura SN stworzyła jakąś „idealną linję celną" pomiędzy Polską a Gdańskiem (glosa W. J. Szatensztejna, OPA, II, 137) i przypuszczenie, że nawet reeksport polskich towarów z Gdańska do Polski podpadałby pod sankcję art. 46 u. k. s. (art. 47 z 1926 r.). Żadnego zezwolenia na przywóz towarów z kontyngentów gdańskich do Polski uzyskać wogóle nie można, gdyż żadna władza nie jest do wydania takiego zezwolenia uprawniona. Ministerstwo Przemysłu i Handlu wydaje pozwolenia na przywóz towarów ze wspólnej z Gdańskiem zagranicy, a nie z Gdańska. Aby reeksport polskich towarów z Gdańska do Polski podpadał pod sankcję art. 46 u. k. s., trzeba wpierw wydać zakaz przywozu polskich towarów z Gdańska do Polski, a to jest niemożliwe ze względu na art. 215 i 217 umowy polsko-gdańskiej z 1921 r. Istotą przestępstwa przy wwozie towarów z kontyngentów gdańskich do Polski nie jest brak właściwego zezwolenia na przywóz towarów z Gdańska, lecz obejście przepisów o zakazie przywozu do Polski towarów ze wspólnej z Gdańskiem zagranicy. Pod tym względem ostatnie orzeczenie Izby II SN ujmuje stronę faktyczną przestępstwa właściwie i unika już niefortunnego wyrażenia o „właściwem zezwoleniu" na przywóz towarów z G d a ń s k a. Takie ujęcie kwestji stanowi znaczny krok naprzód w judykaturze SN i ułatwi obronę przepisów u. k. s. przed zarzutem sprzeczności z przepisami umowy polsko-gdańskiej z 1921 r. Trudno jednak zgodzić się z tezą SN co do sankcji karnej w danym wypadku według u. k. s. z 1926 r. W tej kwestji wywody SN we wszystkich dotychczasowych wyrokach są identyczne, — wątpię jednak, czy słuszne. Ustala się tezę, że sankcja karna z art. 47 u. k. s. wymaga stwierdzenia „braku ustanowienia cła dla wprowadzonych towarów tak w taryfie, jak też i w innych przepisach", i po ustaleniu tej tezy stosuje się sankcję z art. 47 u. k. s., pomimo że towary quaestionis są wymienione w taryfie celnej, jako podlegające cłu. Argument, że w ruchu towarów pomiędzy Polską a Gdańskiem niema taryfy celnej, nie jest przekonywujący, gdyż istotą przestępstwa jest przywóz ze wspólnej zagranicy, a nie z Gdańska. To samo przestępstwo, dokonane na innej granicy, nie mogłoby być karane z art. 47, lecz z art. 51; dlaczego więc przywóz przez Gdańsk ma być karany inaczej? Przecież przywóz z kontyngentów gdańskich to tylko jeden ze sposobów dokonania przestępstwa, polegającego na przywozie zakazanych towarów ze wspólnej zagranicy. Ten sposób dokonania przestępstwa nie powoduje obostrzenia sankcji karnej, a więc przestępstwo winno być karane tak samo, jak byłoby karane wprowadzenie tych towarów do Polski na innem pograniczu, przez wprowadzenie w błąd urzędnika celnego. W tym wypadku, jak to już orzekł SN w wyroku Izby II (OPA, II, 116) stosowanoby sankcję z art. 51 u. k. s. Istnieje więc jawna sprzeczność w praktyce SN; przywóz ze wspólnej zagranicy zakazanych towarów, podlegających opłacie cła, podpada pod sankcję art. 51, a to samo przestępstwo, dokonane pod pozorem przywozu na poczet kontyngentów gdańskich, podpada pod art. 47. W ten sposób stwarza się jakgdyby nowe przestępstwo w usta-

wie nie przewidziane, a polegające na przywozie do Polski towarów z kontyngentów gdańskich. Taki stan faktyczny został wprowadzony do ustawy dopiero przez ustawę z 1932 r.; ciekawe przytem jest, że ustawa ta ustala za przestępstwo, polegające na przywozie do Polski towarów z kontyngentów gdańskich, inną sankcję, niż za przywóz do Polski towarów, zakazanych do przywozu bezpośrednio z zagranicy. W myśl art. 134 § 2 (b) stosuje się sankcję karną z art. 46 (dwukrotna wartość towaru) niezależnie od tego, czy towary podlegają opłacie celnej, czy są bezcłowe, natomiast według art. 47 naruszenie zakazu przywozu do Polski z zagranicy towarów, podlegających opłacie cła, pociąga za sobą karę w wysokości 4-krotnych należności celnych i tylko, jeśli towary nie podlegają opłacie cła, wymierza się karę z art. 46. W ten sposób jest rzeczą jasną, że dopiero ustawa z 1932 r. wprowadziła jako oddzielne przestępstwo przywóz towarów z kontyngentów gdańskich i za to przestępstwo ustanowiła sankcję karną, odmienną od sankcji stosowanej przy przekroczeniu ogólnych zakazów przywozu towarów z zagranicy.

Trzeba się zgodzić z tem, że u. k. s. z 1926 r. zawierała lukę: brak było dostatecznie surowej sankcji dla przywozu wbrew zakazowi towarów, podlegających opłacie celnej, gdyż art. 47 przewidział tylko przywóz towarów bezcłowych. Przy braku jednak specjalnej sankcji mogła być tylko stosowana sankcja z art. 51, gdyż ustalenie surowszej sankcji, w ustawie nie przewidzianej, w trybie interpretacji jest niedopuszczalne.

Dlatego też nie można się zgodzić z wywodami SN, że w myśl art. 236 u. k. s. z 1932 r. ustawa ta winna być stosowana również do przestępstw popełnionych przed jej wejściem w życie, gdyż rzekomo sankcje dawne i nowe są identyczne. Z poprzednich rozważań wynika, że ustalony w sprawie stan faktyczny przestępstwa według ustawy z 1926 r. dopuszczał zastosowanie sankcji z art. 51, czyli kary porządkowej, według zaś nowej ustawy wymaga innej sankcji: kary w wysokości dwukrotnej wartości przywiezionych towarów (art. 46).

Aleksander Tempel

272.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Opłaty i świadczenia drogowe w naturze: Charakter; ograniczenia przy wymiarze.

Opłaty drogowe, pobierane na zasadzie ustawy z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych poz. 32/21 Dz. Ust., nie są podatkami komunalnemi w rozumieniu ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust., wobec tego ograniczenia, przewidziane dla tych podatków w art. 14 ustawy z 15 czerwca 1923 poz. 505 Dz. Ust. i w § 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 12 kwietnia 1924 poz. 339 Dz. Ust., nie mają do nich zastosowania; zasada ta odnosi się również do świadczeń drogowych w naturze, względnie opłat zastępczych, na budowę i utrzymanie dróg gminnych.

Wyrok NTA z 3 kwietnia 1933 l. rej. 9132/30 i 9133/30 w sprawie Andrzeja Artura i Krystyny Potockich w Międzyrzecu - Witorożu przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Radzyniu w przedmiocie świadczeń drogowych na r. 1930 na rzecz gmin Zahajki oraz Misie.

....NTA niejednokrotnie orzekł i uzasadnił, m. i. w wyrokach z 18 lutego 1925 l. rej. 1461/24, z 3 października 1930 l. rej. 192/29 (Zbiór wyroków NTA Nr. 359 S) i z 27 maja 1930 l. rej. 3870/28 (Zbiór wyroków NTA Nr. 321 S), że opłaty drogowe, pobierane na zasadzie ustawy z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych poz. 32/21 Dz. Ust., nie są podatkami komunalnemi w rozumieniu ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. i że skutkiem tego ustawowe ograniczenia, przewidziane w odniesieniu do podatków komunalnych, w szczególności w art. 14 ustawy z 15 czerwca 1923 poz. 505 Dz. Ust. i w § 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 12 kwietnia 1924 poz. 339 Dz. Ust., nie mają do nich zastosowania.

Powyższa zasada ma pełne zastosowanie również do świadczeń drogowych w naturze, względnie opłat zastępczych, przewidzianych w art. 29—31 powołanej ustawy drogowej z 1920 r.

Wobec tego NTA uznał zarzut skargi... za nieuzasadniony. Powołanie się zaś skarżących na wyroki NTA z 11 kwietnia 1930 l. rej. 1826 i 1827/28 jest chybione, ponieważ wyroki te wogóle nie miały za przedmiot rozpoznania ani świadczeń drogowych w naturze, ani zagadnienia progresji podatkowej, przewidzianej w ustawie z 15 czerwca 1923 poz. 505 Dz. Ust....

273.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od samochodów jako przedmiotów zbytku a ustawa o Państwowym Funduszu Drogowym.

Ustawa z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust. zniosła w art. 22 p. 4 z dniem 1 kwietnia 1931 prawo pobierania podatku komunalnego od posiadania przedmiotów zbytku (art. 21 ust. 3 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust.) odnośnie do wszelkich pojazdów mechanicznych, mogących podlegać temu podatkowi komunalnemu. (Teza).

Wyrok NTA z 1 marca 1933 l. rej. 8005/31 w sprawie sporno-administracyjnej Pomorskiego Stowarzyszenia Ubezpieczeń w Toruniu przeciw Magistratowi m. Torunia w przedmiocie wymiaru podatku komunalnego od posiadania przedmiotów zbytku (2 samochodów osobowych i 1 motocykla) za r. 1931.

... Ustawa z 3 lutego 1931 (poz. 81 Dz. Ust.) ustanawia w art. 6 roczne opłaty na rzecz Państwowego Funduszu Drogowego od pojazdów mechanicznych (samochodów osobowych, samochodów ciężarowych, traktorów oraz przyczepek do pojazdów mechanicznych) w stosunku do wagi danego pojazdu, względnie przyczepki, nadto opłaty od motocykli (50 do 75 zł od sztuki). Art. 8 natomiast ustanawia osobną opłatę od pojazdów mechanicznych oraz od pojazdów konnych, używanych do zarobkowego przewozu towarów przez przedsiębiorstwa przewozowe na określonych szlakach poza miejscem stałego zamieszkania właściciela pojazdu mechanicznego lub pojazdu konnego, w wysokości po 3 gr od 1 tonno-kilometra przewożonego towaru.

Według art. 22 (2) p. 4 tej ustawy znosi się od dnia wejścia jej w życie, t. j. od 1 kwietnia 1931, prawo opodatkowania pojazdów mechanicznych oraz pojazdów konnych, wymienionych w art. 8, podatkiem komunalnym od przedmiotów zbytku, dopuszczonym w art. 21 ust. 3 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust.

Cytowane również rozporządzenie ministerjalne z 17 marca 1931 (poz. 150 Dz. Ust.), wydane w sprawie wykonania ustawy o Państwowym Funduszu Drogowym i na zasadzie jej art. 23, głosi w § 54, że przepisy art. 22 ust. 2 p. 1, 2, 4 i 5 wspomnianej ustawy „dotyczą pojazdów mechanicznych wymienionych w artykułach 6 i 8 oraz pojazdów konnych wymienionych w art. 8".

Pismo rewizyjne zarzuca, że ustalony przez Sąd I instancji stan prawny nasuwa pewne wątpliwości, gdyż interpretacja przepisów ustawy nie może odbiegać od jej wyraźnego tekstu, a powyższe rozporządzenie wykonawcze do ustawy o Państwowym Funduszu Drogowym rozszerza przepis tej ustawy w tym kierunku, że znosi prawo opodatkowania podatkiem komunalnym od przedmiotów zbytku także i pojazdów wymienionych w art. 6, czego ustawa sama nie przewiduje.

Na zarzut ten NTA zaznacza, że istotnie brzmienie art. 22 p. 4 ustawy, o której mowa, może przy gramatycznej jego interpretacji nasuwać pewne wątpliwości zależnie od tego, czy słowa: „wymienionych w art. 8" uważa się za bliższe określenie odnoszące się tylko do bezpośrednio poprzedzających je słów: „pojazdów konnych", czy też także do słów: „pojazdów mechanicznych". Przy pierwszym sposobie interpretacji tego zdania bowiem przyjąć należy, że punkt 4 art. 22 znosi prawo opodatkowania podatkiem od posiadania przedmiotów zbytku wszelkich pojazdów mechanicznych, wymienionych w art. 6, o ile oczywiście pojazdy te według art. 21 ust. 3 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych temu opodatko-

waniu wogóle podlegają, a nadto prawo opodatkowania tym podatkiem pojazdów konnych, wymienionych w art. 8. Stosując natomiast drugi sposób interpretacji tego zdania — jak to właśnie czyni pozwany — możnaby istotnie przyjść do wniosku, że ustawodawca chciał od prawa opodatkowania na rzecz związków komunalnych zwolnić z pośród pojazdów mechanicznych, wymienionych w art. 6, tylko takie pojazdy, które używane są do zarobkowego przewożenia towarów w sposób w art. 8 określony.

Ta ostatnia wykładnia nie wytrzymuje jednak krytyki, jeśli się zastosuje równocześnie interpretację logiczną. Skoro bowiem art. 21 ust. 3 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych upoważnia związki komunalne do pobierania podatku od posiadania przedmiotów zbytku, a w ich liczbie od posiadania samochodów, tylko wówczas, gdy służą one *do osobistego użytku*, a więc od opodatkowania wyklucza już zgóry pojazdy mechaniczne, *służące do przewozu towarów*, to zniesienie w art. 22 p. 4 ustawy o Państwowym Funduszu Drogowym prawa opodatkowania podatkiem od posiadania przedmiotów zbytku tylko samochodów *towarowych*, wymienionych w art. 8, nie mogłoby w praktyce mieć żadnego zastosowania i byłoby przepisem martwym, nie rodzącym żadnych skutków prawnych.

Należy przeto dojść logicznie do wniosku, że ustawodawca chciał w art. 22 pod punktem 4 znieść dopuszczalne przed wejściem w życie ustawy o Państwowym Funduszu Drogowym opodatkowanie na rzecz związków samorządowych samochodów, służących do osobistego użytku, nie zaś niedopuszczalne już wówczas opodatkowanie takim podatkiem komunalnym pojazdów mechanicznych, używanych do zarobkowego przewożenia towarów w sposób określony w art. 8 tejże ustawy.

Za taką wykładnią omawianego przepisu przemawia także uzasadnienie do projektu rządowego ustawy o Państwowym Funduszu Drogowym (Druk Sejmowy Nr. 52 z 13 stycznia 1931), które wywodzi m. i., że art. 22 znosi, w związku z wprowadzeniem celowej opłaty od pojazdów mechanicznych i niektórych konnych, różne rodzaje pobieranych dotychczas przez Państwo i związki samorządowe opłat *od pojazdów mechanicznych w jakiejkolwiek formie*.

Jeżeli zatem Sąd a quo, opierając się nadto na wskazówce, zawartej w cytowanym wyżej § 54 rozporządzenia wykonawczego Ministra Robót Publ., uznał za zniesione z dniem 1 kwietnia 1931 prawo opodatkowania na rzecz pozwanej gminy dwóch samochodów osobo-

wych i jednego motocyklu powoda podatkiem komunalnym od posiadania przedmiotów zbytku, to NTA nie mógł dopatrzeć się w tem błędnego zastosowania obowiązujących przepisów prawnych....

274.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od spadków: Kwestjonowanie prawidłowości wymiaru podatku państwowego, stanowiącego podstawę wymiaru podatku komunalnego. Prostowanie wymiaru podatku komunalnego, opartego na podatku państwowym.

1) Przy wymiarze samoistnego podatku komunalnego, którego wymiar opiera się na podatku państwowym, władze komunalne nie mogą kwestjonować prawidłowości wymiaru podatku państwowego.

2) Gdy płatnik kwestjonuje wymiar samoistnego podatku od spadku z tego powodu, że podatek państwowy, stanowiący podstawę wymiaru tegoż podatku, został wymierzony nieprawidłowo, winien spowodować sprostowanie wymiaru podatku państwowego.

3) Jeżeli sprostowanie wymiaru podatku państwowego nastąpiło już po uprawomocnieniu się wymiaru samoistnego podatku komunalnego, to zmiana wymiaru tego ostatniego może nastąpić tylko w trybie wznowienia postępowania na zasadzie art. 95 lit. c) w związku z art. 74 ust. 1 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem poz. 341/28 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 20 marca 1933 l. rej. 628/31 w sprawie Kazimiery Żakowskiej w Warszawie przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie wymiaru podatku komunalnego od spadku na rzecz gminy m. st. Warszawy.

275.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Składka na pokrycie kosztów leczenia ubogich chorych na obszarze b. zaboru rosyjskiego. Składka na utrzymanie gminnych kominiarzy.

1) Ustawa z 19 marca 1925 o pokrywaniu kosztów leczenia ubogich żydów, będących stałymi mieszkańcami gmin na obszarze b. Królestwa Kongresowego poz. 255 Dz. Ust., na której opierało się prawo gmin do pobierania składek na pokrycie tych kosztów, przestała obowiązywać z dniem 24 kwietnia 1926, t. j. z dniem wejścia w życie

ustawy z 29 marca 1926 o pokrywaniu kosztów leczenia ubogich w szpitalach publicznych na obszarze b. zaboru rosyjskiego poz. 214 Dz. Ust.

2) Z chwilą wejścia w życie rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 7 czerwca 1927 o prawie przemysłowem poz. 468 Dz. Ust. gminy utraciły prawo utrzymywania własnych kominiarzy i pobierania opłat na ten cel.

Wyrok NTA z 9 marca 1933 l. rej. 1583/30 w sprawie Zygmunta Rulikowskiego w Kotlicach przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Tomaszowie Lubelskim w przedmiocie składek gminnych.

...Władza pozwana obowiązek skarżącego do płacenia składek na leczenie ubogich mieszkańców gminy opiera na przepisie ustawy z 19 marca 1925 o pokrywaniu kosztów leczenia ubogich żydów poz. 255 Dz. Ust., tymczasem, jak już NTA w licznych swych wyrokach, a w szczególności z 13 grudnia 1928 l. rej. 5401/26 w sprawie Maurycego Zamoyskiego i z 20 grudnia 1928 l. rej. 4087/26 w sprawie Tow. Kopalń i Zakładów Hutniczych w Sosnowcu, orzekł i uzasadnił, wspomniana ustawa przestała obowiązywać z dniem 24 kwietnia 1926, t. j. z dniem wejścia w życie ustawy z 29 marca 1926 o pokrywaniu kosztów leczenia ubogich w szpitalach publicznych b. zaboru rosyjskiego poz. 214 Dz. Ust., wobec czego wymiar spornych opłat należy uznać za dokonany bez podstawy prawnej.

Co się tyczy składki na utrzymanie kominiarzy gminnych, uchwalonej przez zgromadzenie gminne w dniu 18 lutego 1929 w wysokości 15 gr z morga, zauważyć należy, że według art. 8 p. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 7 czerwca 1927 o prawie przemysłowem poz. 468 Dz. Ust. przemysł kominiarski jest przemysłem koncesjonowanym, który może wykonywać w danym okręgu przemysłowiec kominiarski, do tego przez władzę przemysłową uprawniony. Z chwilą więc wejścia w życie powołanego rozporządzenia, t. j. z dniem 15 grudnia 1927, gminy, jako takie, utraciły swe dotychczasowe prawa względnie uprawnienia, dotyczące utrzymywania własnych kominiarzy i pobierania opłat na te cele.

W ten sposób wymiar przez gminę składek kominiarskich na 1929/30 przedstawia się jako nielegalny.

Z wszystkich powyższych względów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

Koszty leczenia szpitalnego ubogich członków gminy stanowią w gospodarce związków samorządowych b. zaboru rosyjskiego bardzo poważną pozycję. Szczególnie dotkliwy jest ten ciężar dla gmin wiejskich; częstokroć obciążenie gminy kosztami leczenia jednego tylko chorego (zwłaszcza chorego umysłowo) przechodzi możność finansową gminy. Rezultatem tego stanu są — mimo licznych okólników Ministerstwa

Spraw Wewn., nakazujących ściąganie tych kosztów od gmin (por. Zbiór zarządzeń Ministerstwa Spraw Wewnętrznych, Część I, 1930, str. 647 i n.) — coraz znaczniejsze zaległości gmin na rzecz szpitali, a w dalszem następstwie trudności gospodarcze samych szpitali. Na tem tle nabierają szczególniejszego znaczenia wyroki NTA, odnoszące się do tej sprawy.

Omawiany obecnie wyrok jest powtórzeniem stanowiska prawnego, wyrażonego przez NTA po raz pierwszy w wyroku z 13 grudnia 1928 (Nr. 1604 Zbioru wyroków), przestrzeganego odtąd stale w wyrokach późniejszych, a streszczającego się w tezie, że art. 5 ustawy z 29 marca 1926 poz. 214 Dz. Ust. uchylił ustawę z 19 marca 1925 poz. 255 Dz. Ust. w całości, także w tym ustępie jej art. 2, który mówi o sposobie ściągania obciążających gminę kosztów leczenia ubogich od członków gminy.

Stanowisko to może budzić wątpliwości.

Ustawa z 19 marca 1925 „o pokrywaniu kosztów leczenia ubogich żydów, będących stałymi mieszkańcami gmin na obszarze b. Królestwa Kongresowego", zawiera w ust. 1 art. 2, traktującego o sposobie pokrywania kosztów leczenia ubogich żydów, zdanie dodatkowe: „przyczem ogólna suma kosztów leczenia wszystkich ubogich danej gminy, bez różnicy wyznania, powinna być objęta budżetem gminy lub wyjątkowo w razie potrzeby rozkładana w stosunku do innych podatków gminnych". Wydana w rok później ustawa z 29 marca 1926 poz. 214 Dz. Ust. „o pokrywaniu kosztów leczenia ubogich w szpitalach publicznych na obszarze b. zaboru rosyjskiego" postanawia w art. 5: „równocześnie znosi się dotychczasowe ustawy i przepisy, normujące sprawy leczenia chorych (!) na tym obszarze". Czy tym przepisem uchylono istotnie — jak orzeka NTA — podane wyżej postanowienie art. 2 ustawy z 19 marca 1925? W tym względzie zaznaczyć wypadnie, co następuje:

1) Celem pierwotnym ustawy z 19 marca 1925 było rzeczywiście (jak głosi dotąd jej nagłówek) jedynie unormowanie zagadnienia, na kim ciążą koszty leczenia ubogich żydów; chodziło o usunięcie w tej dziedzinie stanu dotychczasowego, streszczającego się w tem, iż koszty leczenia ubogich chrześcijan ponosiły gminy (a więc pośrednio także niechrześcijańscy członkowie gmin), podczas gdy takież koszty żydów obciążały wyłącznie dozory bożnicze (gminy wyznaniowe żydowskie); toteż (rządowy) projekt ustawy (Druk Sejmowy Nr. 1007) ograniczał się do usunięcia tej anomalji i zrównania pod tym względem żydów z resztą obywateli; dopiero w toku prac sejmowych, w trzeciem czytaniu ustawy, wstawiono do art. 2, wyrażającego to zrównanie, zdanie ostatnie w brzmieniu, wyżej podanem; motywem tego uzupełnienia było zapobieżenie dotychczasowej dowolności gmin przy rozkładzie obciążających je kosztów leczenia między płatników gminy, a specjalnie zapobieżenie obciążaniu temi składkami wyłącznie własności nieruchomej (por. sprawozdanie stenogr. z 173 posiedzenia Sejmu z 19 grudnia 1924, łam 23—30). Tą drogą do ustawy, której celem i treścią miało być jedynie zrównanie obywateli w zakresie ciężaru kosztów leczenia ubogich, wkradł się przepis, nie mający właściwie nic wspólnego z tą materją, lecz należący raczej do dziedziny skarbowości samorządowej, przepis postanawiający, w jaki sposób gminy mogą uzyskać środki na pokrycie ciążących na nich kosztów leczenia wogóle.

Cokolwiek możnaby zarzucić takiemu układowi ustawy ze stanowiska prawideł techniki ustawodawczej, niepodobna odmówić temu dodatkowemu postanowieniu — zgodnie zresztą z jego brzmieniem i z zamiarem ustawodawcy — znaczenia normy prawnej samoistnej, związanej z pozostałą treścią ustawy z 19 marca 1925 jedynie zewnętrznie, a nie logicznie.

2) Rozważając stosunek klauzuli derogacyjnej z art. 5 ustawy z 29 marca 1926 do powyższego postanowienia, nie możemy oprzeć się na dosłownem brzmieniu

tej klauzuli, gdyż wadliwość jej redakcji jest oczywista; wszak dosłownie interpretowana, prowadziłaby ta klauzula do uchylenia wszystkich przepisów z dziedziny leczenia chorych. Klauzulę tę należy zatem interpretować w związku z całą treścią ustawy z 29 marca 1926 i ograniczyć do materyj, stanowiących treść ustawy. Celem ustawy było wskazanie, które związki komunalne obowiązane są do pokrywania kosztów leczenia ubogich: wedle dotychczasowych przepisów obowiązek ten ciążył na tych gminach, do których leczony był przynależny z mocy zapisu; uznano to za niesłuszne i postanowiono zastąpić to formalne kryterjum zapisu przez kryterjum miejsca zamieszkania (por. sprawozdanie stenogr. z 262 posiedzenia Sejmu z 18 grudnia 1925, łam 32); zgodnie z tem treść ustawy z 29 marca 1926 wyczerpuje się we wskazaniu gmin względnie powiatowych związków komunalnych, obciążonych tym obowiązkiem (art. 1 i 2), do czego dodano w Senacie jeszcze przepis dalszy o tem, kogo uważać należy za ubogiego i w jakiej drodze koszty leczenia ulegają ściągnięciu. Toteż w tym tylko zakresie uchylone zostały z mocy art. 5 ustawy dotychczasowe „ustawy i przepisy".

Potwierdza to i historja powstania tego art. 5: w pierwotnym (poselskim) projekcie ustawy nie było wogóle klauzuli derogacyjnej, natomiast w art. 1 wyliczone były (zresztą niedokładnie) przepisy dawniejsze o pokrywaniu kosztów leczenia ubogich (por. Druki Sejmowe 1614, 2147 i 2235); dopiero w Senacie, w związku z przeredagowaniem art. 1 dodano, w miejsce wyliczenia z art. 1 projektu, klauzulę derogacyjną w brzmieniu obecnie obowiązującem (por. sprawozdanie stenogr. ze 123 posiedzenia Senatu z 27 stycznia 1926, łam 11); w rozumieniu autorów miała zatem ta klauzula uchylić przepisy o obowiązku pokrywania kosztów leczenia, wymienione pierwotnie w art. 1, a zastąpione normami art. 1 i 2 projektu. Poprawkę Senatu Sejm przyjął, rozumiejąc ją „jako odnoszącą się do sprawy zwrotu kosztów leczenia, nie zaś ogólnie do sprawy leczenia" (por. sprawozdanie stenogr. z 282 posiedzenia Sejmu z 29 marca 1926, łam 43).

Wynikałoby z tego, że kwestja, w jakiej drodze gmina, zobowiązana w myśl ustawy do zwrotu kosztów leczenia swoich ubogich, postarać się może o potrzebne na ten cel fundusze, a zatem kwestja, do której odnosi się zdanie ostatnie ust. 1 art. 2 ustawy z 19 marca 1925, pozostaje całkowicie poza ramami ustawy z 29 marca 1926, a tem samem i poza działaniem klauzuli derogacyjnej z art. 5 tej ustawy.

Praktyka władz administracyjnych nie miała wątpliwości co do dalszej mocy obowiązującej wspomnianego przepisu ustawy z 19 marca 1925; oparte na nim składki były stale preliminowane w zatwierdzanych przez władze nadzorcze budżetach gminnych i do r. 1928 faktycznie płacone (por. Zbiór zarządzeń Ministerstwa Spraw Wewnętrznych, Część II, 1931, str. 1745), a jeszcze pod datą 7 października 1927 (a więc w rok przeszło po wejściu w życie ustawy z 29 marca 1926) wydane zostało rozporządzenie Ministra Spraw Wewn. (poz. 837 Dz. Ust.), zawierające przepisy wykonawcze do tego postanowienia ustawy.

Wyroki NTA na tle przedstawionego wyżej stanu prawnego są wciąż jeszcze dość liczne. Ale omawiane zagadnienie traci swą aktualność życiową (przynajmniej w odniesieniu do gmin wiejskich, o które przedewszystkiem tu chodzi) wobec nowej ustawy z 20 marca 1931 poz. 172 Dz. Ust. o samoistnym podatku wyrównawczym dla gmin wiejskich. Przyznanie w tej ustawie gminom wiejskim b. zaboru rosyjskiego prawa do pobierania tego podatku w wyższym wymiarze, aniżeli zezwalały na to ustawy dawniejsze (ostatnio ustawa z 1 marca 1927 poz. 208 Dz. Ust.), uzasadniane było właśnie tem, że gminy te straciły wskutek orzecznictwa NTA prawo do pobierania specjalnej składki na koszty leczenia ubogich na zasadzie art. 2 ustawy

z 19 marca 1925 i że należy przyznać im na ten cel odpowiedni ekwiwalent (por. sprawozdanie stenogr. z 17 posiedzenia Sejmu z 2 marca 1931, łam 10, 12, 13, 31 i 40, i z 16 posiedzenia Senatu z 18 marca 1931, łam 14).

Pozostanie znaczenie sprawy jako przykładu, do jakich niejasności i trudności prowadzi wadliwa redakcja ustaw, a zwłaszcza ustawowych klauzul derogacyjnych.

Dr. Stanisław Hillbricht

276.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Powinność straży nocnej po wsiach i miastach b. zaboru rosyjskiego.

1) Postanowienia Komisji Urządzającej z 15/27 października 1866 Tom VII str. 246 dotyczą straży nocnej tylko po wsiach, w miastach natomiast nie obowiązują.

2) Przepisy rozporządzenia Komisji Spraw Wewnętrznych i Duchownych z 27 października (8 listopada) 1845 o trybie zaprowadzenia w miastach straży nocnej dla ochrony od pożarów i podpaleń zostały uchylone przez postanowienia dekretu z 9 stycznia 1919 o organizacji policji komunalnej poz. 98 Dz. Pr. oraz ustawy z 24 lipca 1919 o policji państwowej poz. 363 Dz. Pr.

Wyrok NTA z 20 lutego 1933 l. rej. 6492/31 w sprawie Maurycego Zamoyskiego w Klemensowie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Tomaszowie lubelskim w przedmiocie opłat na utrzymanie straży nocnej.

...NTA, rozważając wywody skargi, uznał je za słuszne. Przepisy bowiem postanowień Komisji Urządzającej z 15/27 października 1866 Tom VII str. 246, powołanych w nakazach płatniczych i zaskarżonem orzeczeniu, dotyczą straży nocnej tylko po wsiach („derewniach"), ustanawiają więc powinność wioskową, w miastach natomiast nie obowiązują. Przepisy zaś rozporządzenia Komisji Spraw Wewnętrznych i Duchownych z 27 października (8 listopada) 1845 o trybie zaprowadzenia w miastach nocnej straży dla ochrony od pożarów i podpaleń, jak to orzekł i uzasadnił NTA w wyroku z 30 kwietnia 1931 l. rej. 375/29, zostały uchylone przez postanowienia dekretu z 9 stycznia 1919 o organizacji policji komunalnej poz. 98 Dz. Pr., który w art. 15 nakazał zwinięcie wszystkich organizacyj bezpieczeństwa publicznego, istniejących w państwie polskiem, z wyjątkiem milicji ludowej i policji komunalnej, oraz ustawy z 24 lipca 1919 o policji państwowej poz. 363 Dz. Pr., która w przepisach przechodnich zarządziła wcielenie do policji państwowej wszystkich organizacyj samorządowych służby bezpieczeństwa.

Z powyższych względów NTA, uznając, że skarżący został obciążony obowiązkiem uiszczenia opłaty bez podstawy prawnej, uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu niezgodności z ustawą.

277.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Składki gminne celowe: Okresy wymiarowe; termin wymiaru.

1) Składki gminne celowe, zastępujące świadczenia w naturze i z tego powodu nie wchodzące zasadniczo do budżetu gminy, winny być rozkładane w granicach okresu czasu, zgodnego z okresem budżetowym.

2) Na zasadzie art. 208 ustawy samorządowej gminnej z r. 1864 prawo do rozkładu i wymiaru składek gminnych na pokrycie rozchodów gminy w okresie roku budżetowego przysługuje gminie tylko w ciągu danego roku.

Wyrok NTA z 9 marca 1933 l. rej. 9874/31 w sprawie Maurycego Zamoyskiego w Klemensowie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Hrubieszowie w przedmiocie ekwiwalentu pieniężnego za stójkę konną.

... Według art. 70 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust. budżet związków komunalnych winien być pod względem okresu budżetowego dostosowany do budżetu Państwa. Okres budżetowy Państwa obejmuje czas od 1 kwietnia jednego roku do 31 marca roku następnego. Wobec tego te same okresy budżetowe są wiążące dla gospodarki gminy wiejskiej.

Wprawdzie przepis art. 70 mówi jedynie o „budżecie“, a zatem w technicznem znaczeniu o zestawieniu okresowych wydatków i dochodów (pokrycia), podczas gdy stójka konna, jako świadczenie w naturze, nie jest i nie może być wydatkiem, a ekwiwalent pieniężny dochodem budżetowym, lecz znaczenie przepisu art. 70 jest niewątpliwie szersze. Ustawodawca nie mógłby był mieć na myśli dopuszczenia do różnych okresów gospodarczych w związkach komunalnych, innych dla wydatków i dochodów, objętych budżetem, a innych, z poprzedniemi nie pokrywających się, dla składek gminnych celowych, zastępujących świadczenia w naturze i z tego tylko powodu zasadniczo do budżetu nie wchodzących. Ład gospodarczy i porządek prawny, które mają na celu przepisy ustawy z 11 sierpnia 1923, przemawiają za tem, że także inne, pozabudżetowe, składki gminne winny

być rozkładane w granicach okresu czasu, zgodnego z okresem budżetowym.

W konkretnym przeto przypadku pobór składki ekwiwalentowej za stójkę, o ile dotyczyła ona okresu czasu, wychodzącego poza dzień 31 marca 1931, i zatwierdzające ten pobór orzeczenie władzy odwoławczej, są pozbawione podstawy prawnej, zaś pobór ekwiwalentu za czas do 31 marca 1931, orzeczony dopiero w dniu 28 czerwca 1931, był niedopuszczalny z powodów, wyłuszczonych w wyroku NTA z 16 stycznia 1930 l. rej. 4167/27 powołanym w skardze. Przepis bowiem art. 1 p. XIX ustawy z 17 marca 1932 poz. 223 Dz. Ust. wszedł w życie dopiero z dniem 1 kwietnia 1932.

Z powyższych zatem powodów NTA orzekł uchylenie zaskarżonego orzeczenia, jako niezgodnego z ustawą.

278.

KASY CHORYCH.

Pracownicy i robotnicy rolni i leśni oraz służba domowa w gospodarstwach wiejskich — odroczenie obowiązku ubezpieczenia na obszarze b. zaboru austr.

Odroczenie obowiązku ubezpieczenia na wypadek choroby pracowników i robotników rolnych i leśnych oraz służby domowej w gospodarstwach wiejskich, zarządzone rozporządzeniem ministerjalnem z 28 stycznia 1922 poz. 149 Dz. Ust., nie utraciło mocy prawnej wskutek upływu okresu trzyletniego, zakreślonego w art. 104 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 14 grudnia 1932 l. rej. 2173/31 w sprawie Powiatowej Kasy Chorych w Kołomyi przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Stanisławowie w przedmiocie ubezpieczenia służby domowej w gospodarstwie Seidy S. w Gwoździcu.

...W art. 3 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. postanowiono, że obowiązkowi ubezpieczenia na wypadek choroby podlegają wszystkie osoby, zatrudnione na podstawie stosunku roboczego lub służbowego. W art. 104 tej samej ustawy przyznano na przeciąg lat trzech Ministrowi Pracy i O. S. prawo decyzji co do kolejności pociągania do obowiązku ubezpieczenia poszczególnych kategoryj osób, objętych art. 3. Na zasadzie tego upoważnienia, Minister Pracy i O. S. rozporządzeniem z 28 stycznia 1922 poz. 149 Dz. Ust. odroczył na obszarze b. zaboru austr. obowiązek ubezpieczenia pracowników i robotników rolnych i leśnych oraz służby domowej w gospodarstwach wiej-

skich obszaru poniżej 75 ha od 1 lutego 1922 do czasu, zakreślonego w wspomnianym wyżej art. 104. Okres, zakreślony w tym ostatnim przepisie, przedłużono następnie ustawą z 6 lipca 1923 poz. 589 Dz. Ust. do lat sześciu, a ustawą z 28 września 1926 poz. 582 Dz. Ust. do dnia 9 czerwca 1936.

Skarżąca Kasa podnosi przedewszystkiem, że rozporządzenie z 28 stycznia 1922 utraciło moc obowiązującą, ponieważ wydano je na podstawie art. 104 ustawy z 19 maja 1920 w jej pierwotnem brzmieniu, a zatem tylko na okres czasu w tym przepisie ustanowiony. Zarzut ten nie jest trafny. Rozporządzeniem bowiem z 28 stycznia 1922 odroczono obowiązek ubezpieczenia pracowników rolnych i leśnych oraz służby domowej w gospodarstwach wiejskich nie do jakiegoś czasu, określonego bezpośrednio sposobem kalendarzowym, lecz do czasu, określonego w art. 104 ustawy z 19 maja 1920, a zatem na cały okres czasu, w którym Minister Pracy i O. S. był uprawniony do tego odroczenia. Okres ten, jak wyżej już zaznaczono, obejmował według ustawy z 19 maja 1920 trzy lata. Gdy go zaś następnie ustawodawca przedłużył aż do 9 czerwca 1936, uznać należy, że aż do tego dnia obowiązuje odroczenie, zarządzone rozporządzeniem z 28 stycznia 1922 — oczywiście z zastrzeżeniem, że Minister Opieki Społ. odroczenia tego przedtem nie cofnie.

Skarżąca Kasa podnosi dalej, że rozporządzenie to jej nie dotyczy, gdyż — jak się w skardze wyrażono — skarżąca Kasa już przy nadaniu jej statutu, a w każdym razie już w r. 1920, pociągała służbę domową do obowiązku ubezpieczenia. Również i ten zarzut nie jest trafny, ponieważ — jak to wynika z § 2 powyższego rozporządzenia — zarządzone niem odroczenie ma zastosowanie także i do tych Kas Chorych, które od chwili wejścia w życie ustawy z 19 maja 1920, a nawet na podstawie ustaw poprzednio obowiązujących przyjmowały do ubezpieczenia, względnie z urzędu zarejestrowały kategorje pracowników, wymienione w § 1 powyższego rozporządzenia.

Pozatem skarżąca Kasa wywodzi, że rozporządzeniem z 28 stycznia 1922 odroczono obowiązek ubezpieczenia służby domowej nie wogóle w miejscowościach, nie podlegających ustawom gminnym dla miast i miasteczek z 13 marca 1889 i 3 lipca 1896, i że wobec tego pojęcie gospodarstw wiejskich, o których mowa w § 1 powyższego rozporządzenia, nie jest identyczne z pojęciem gospodarstw, znajdujących się poza gminami, podlegającemi wymienionym wyżej ustawom z r. 1889 i 1896. Skarżąca Kasa stoi zatem na stanowisku, że uznanie poszczególnego gospodarstwa za gospodarstwo wiejskie uzależnione jest nie od tego, czy dane gospodarstwo znajduje się poza obrębem miejscowości, podlegających ustawom gminnym z r. 1889, względnie

1896, lecz od jego istoty — niezależnie od tego, czy znajduje się w gminie wiejskiej, czy miejskiej. Odsyłając w tym względzie skarżącą Kasę do wyroku NTA z 12 grudnia 1928 l. rej. 184/27, ogłoszonego w Zbiorze wyroków NTA pod Nr. 1602, uznać należy powyższe wywody skarżącej Kasy za nie mające istotnego znaczenia, gdyż skarżąca Kasa nie przytacza żadnych konkretnych okoliczności, wskazujących na to, że gospodarstwo Seidy S. nie jest z istoty swojej — niezależnie od swego położenia — gospodarstwem wiejskiem. . . .

279.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK BEZROBOCIA.

Praktykanci sklepowi.

Praktykanci sklepowi, pozostający w stosunku najmu pracy, co do których nie są spełnione warunki, określone w art. 3 p. 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust., należą do kategorji pracowników, podlegających na zasadzie art. 1 ustawy z 18 lipca 1924 poz. 650 Dz. Ust. obowiązkowi ubezpieczenia na wypadek bezrobocia. (Teza).

Wyrok NTA z 29 grudnia 1932 l. rej. 1436/32 w sprawie firmy „Gabryel Stark" we Lwowie przeciw Zarządowi Głównemu Funduszu Bezrobocia w przedmiocie ubezpieczenia na wypadek bezrobocia praktykantów sklepowych.

Zarząd Obwodowy Funduszu Bezrobocia we Lwowie uznał praktykantów sklepowych, zatrudnionych w skarżącej firmie, za podlegających na zasadzie art. 1 ustawy z 18 lipca 1924 poz. 650 Dz. Ust. obowiązkowi ubezpieczenia na wypadek bezrobocia. Zarząd Główny Funduszu Bezrobocia nie uwzględnił odwołania firmy od powyższej decyzji Zarządu Obwodowego.

Na orzeczenie Zarządu Głównego wniosła firma skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

W uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia zaznaczono, że za robotników, podlegających ubezpieczeniu na wypadek bezrobocia, uważać należy wszystkich pracowników, zatrudnionych w przedsiębiorstwach i zakładach pracy wymienionych w art. 1 wspomnianej wyżej ustawy z 18 lipca 1924 z wyjątkiem kategoryj pracowników umysłowych, określonych w art. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. o ubezpieczeniu pracowników umysłowych i że pracownicy skarżącej firmy, o których chodzi, nie należą do tych kategoryj pracowników umysłowych.

Skarżąca firma wywodzi, że dla kwestji, czy pracownik należy do kategorji pracowników fizycznych (robotników), czy też do kategorji pracowników umysłowych, miarodajny jest w braku wyraźnych w tym względzie postanowień ustawowych rodzaj czynności przez niego spełnianych, że praktykanci sklepowi przygotowują się do zawodu sprzedawców i w tym celu pod kierownictwem i kontrolą pracodawcy lub osób przez niego do tego upoważnionych pełnią funkcje sprzedawców, jak sprzedawanie, książkowanie, inkasowanie i t. p., że funkcje te mają charakter pracy umysłowej i że również z rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 marca 1928 poz. 323 Dz. Ust. o umowie o pracę pracowników umysłowych wynika, iż nie są oni uważani za robotników, gdyż w art. 4 tegoż rozporządzenia postanowiono, że nie dotyczy ono m. i. uczniów i praktykantów, to postanowienie zaś świadczy o tem, że prawodawca stoi na stanowisku, iż faktycznie z istoty swego zatrudnienia są oni pracownikami umysłowymi. Skarżąca firma zaznacza zarazem, że jej zdaniem praktykanci sklepowi nie podlegają obowiązkowi ubezpieczenia ani na zasadzie rozporządzenia z 24 listopada 1927, a to z powodu braku wymogów, określonych w art. 3 tegoż rozporządzenia co do sprzedawców i ekspedjentów, ani na zasadzie ustawy z 18 lipca 1924, gdyż ustawa ta dotyczy tylko robotników. Praktykanci ci — zdaniem skarżącej firmy — winni być dopiero po czteroletniej praktyce w przedsiębiorstwach handlowych I i II kategorji ubezpieczeni jako pracownicy umysłowi.

Pozwana władza podnosi w odpowiedzi na skargę, że w wypadkach, w których pracownik nie może być uznany za pracownika umysłowego i z tego powodu nie podlega ubezpieczeniu na zasadzie rozpodzenia co do sprzedawców i ekspedjentów, ani na zasadzie ustawy z 18 lipca 1924, gdyż w razie przeciwnym wytworzyłaby się wbrew intencjom tej ustawy, względnie tego rozporządzenia, obok kategorji pracowników umysłowych i kategorji pracowników fizycznych jakaś trzecia kategorja osób, pozostających w stosunku pracy najemnej, a nie podlegających ubezpieczeniu na wypadek bezrobocia.

Rozpatrując te wywody, stwierdzić przedewszystkiem należy, że nietrafne jest zapatrywanie skarżącej firmy, jakoby z postanowienia, zawartego w art. 4 rozporządzenia z 16 marca 1928, iż rozporządzenie to nie dotyczy uczniów i praktykantów, wynikało, że prawodawca stoi w tem rozporządzeniu na stanowisku, iż uczniowie i praktykanci sklepowi są pracownikami umysłowymi, a jedynie rozporządzenie powyższe nie ma do nich zastosowania. W art. 2 tego rozporządzenia wyliczono bowiem szczegółowo kategorje pracowników, którzy w jego rozumieniu winni być uważani za pracowników umysłowych, i zaliczono do nich nie wszystkich sprzedawców i ekspedjentów sklepowych,

lecz jedynie tych, którzy odpowiadają wymogom wykształcenia względnie praktyki, określonym w tym przepisie względnie w przewidzianem w nim rozporządzeniu ministerjalnem (p. rozporządzenie z 14 sierpnia 1930 poz. 588 Dz. Ust.). Z postanowień tych okazuje się, że sprzedawców i ekspedjentów sklepowych, co do których powyższe wymogi nie są spełnione, prawodawca nie uznaje za pracowników umysłowych w rozumieniu rozporządzenia, o którem mowa.

Również w rozumieniu rozporządzenia z 24 listopada 1927 nie wszyscy sprzedawcy i ekspedjenci sklepowi są pracownikami umysłowymi. Zaliczenie tych kategoryj pracowników do pracowników umysłowych uzależnione jest od warunków, określonych w art. 3 i 9 tegoż rozporządzenia, względnie w przewidzianem w tym samym przepisie rozporządzeniu ministerjalnem (p. rozporządzenie z 1 kwietnia 1931 poz. 414 Dz. Ust.), a dotyczących wykształcenia względnie praktyki.

Skarżąca firma nie twierdzi nawet, że wymogi wykształcenia względnie praktyki, określone w ostatnio wymienionych przepisach względnie w art. 2 p. 9 rozporządzenia z 16 marca 1928, są spełnione co do jej praktykantów sklepowych. Wobec tego uznać należy, że praktykanci ci w rozumieniu przepisów ustawodawstwa społecznego nie są pracownikami umysłowymi. Gdy zaś w przepisach tego działu ustawodawstwa nie jest przewidziana kategorja pracowników, nie posiadających w jego rozumieniu ani charakteru pracowników fizycznych, ani charakteru pracowników umysłowych, zaliczyć należy praktykantów skarżącej firmy do kategorji pracowników fizycznych. A poniewaz w zaskarżonem orzeczeniu ustalono, że praktykanci, o których chodzi, pozostają do skarżącej firmy w stosunku najmu pracy, skarżąca zaś firma nie odmawia temu ustaleniu zgodności z rzeczywistością, NTA nie mógł dopatrzeć się w zaskarżonem orzeczeniu obciążenia skarżącej firmy obowiązkiem bez podstawy prawnej.

Kierując się temi rozważaniami, należało skargę oddalić, jako nieuzasadnioną.

280.

SPRAWY PRZEMYSŁOWE.

Zatwierdzanie projektów zakładów przemysłowych na obszarze województw poznańskiego i pomorskiego.

W sprawach, dotyczących zatwierdzania projektów zakładów przemysłowych (art. 14 prawa przemysłowego poz. 468/27 Dz. Ust.), na obszarze województw poznańskiego i pomorskiego nie ma zastosowania postępowanie sporno-administracyjne. (Teza).

Wyrok NTA z 24 lutego 1933 l. rej. 6910/31 w sprawie sporno-administracyjnej Magistratu m. Tucholi przeciw Staroście Powiatowemu w Tucholi w przedmiocie zatwierdzenia projektu stacji benzynowej na rynku w Tucholi.

281.

SPRAWY PRZEMYSŁOWE.

Zatwierdzanie statutów korporacyj na obszarze województw poznańskiego i pomorskiego.

Zatwierdzanie statutów i zmian statutów korporacyj i związków korporacyj (art. 74, 99, 104 i 109 prawa przemysłowego poz. 468/27 Dz. Ust.) na obszarze województw poznańskiego i pomorskiego nie należy do wojewódzkich sądów administracyjnych. (Teza).

Wyrok NTA z 2 listopada 1932 l. rej. 9474/30 w sprawie sporno-administracyjnej Korporacji koncesjonowanych kominiarzy w Poznaniu przeciw Komisarzowi dla strzeżenia interesu publicznego w przedmiocie odmowy zatwierdzenia statutu cechu.

282.

SPRAWY WODNE.

Projekty konkurencyjne. Zabezpieczenie wody użytkowej.

Projekt techniczny gminy, mający na celu wyłącznie zapewnienie gminie względnie jej mieszkańcom powszechnego użytkowania wody publicznej (art. 21 ustawy wodnej z 19 września 1922 poz. 574/28 Dz. Ust.), nie jest projektem konkurencyjnym w rozumieniu art. 54 ust. 1 powołanej ustawy w stosunku do projektu osoby trzeciej, mającego na celu piętrzenie wody dla zakładu wodnego. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 9 września 1932 l. rej. 4746/30 w sprawie gminy Międzygórze przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Tarnopolu w przedmiocie budowy jazu na potoku Horożanna.

...Skarga zaznacza przedewszystkiem, że gmina Międzygórze wniosła własny projekt budowy jazu, mającego regulować wodę potoku Horożanna dla celów gospodarczych mieszkańców gminy, i zarzuca, że, skoro potok ten jest niespornie wodą publiczną, władza pozwana, nie uwzględniając przysługującego gminie skarżącej na zasadzie art. 54 ust. 3 ustawy wodnej pierwszeństwa, postąpiła nielegalnie, zwłaszcza, że skarżąca gmina, względnie interesowani jej mieszkańcy utrzymywali i naprawiali dotychczas istniejący w tem miejscu jaz faszynowy dla swoich potrzeb, jako konieczny regulator

wody tego potoku. Potok ten bowiem w tem miejscu rozgałęzia się na dwa ramiona, z których jedno odprowadza wodę w kierunku młyna Kranclerowej, drugie zaś do wsi Międzygórze, a w dalszym ciągu do Dniestru.

Na zarzut ten zaznaczyć należy, że według art. 47 ust. 2 p. 2 ustawy wodnej pozwolenie na używanie wody w jeden ze sposobów, wymienionych w art. 45, może być udzielone z zastrzeżeniem wzniesienia i utrzymywania urządzeń, zapobiegających uniemożliwieniu lub utrudnieniu użytkowania powszechnego wody, oraz że władza wodna I instancji w konsensie wodno - prawnym, udzielonym Kranclerowej, takie zastrzeżenie uczyniła, nakładając na nią obowiązek założenia w projektowanym jazie betonowym rury o średnicy 9 cm., mającej odprowadzać 13,25 l/sek. wody z potoku do koryta, prowadzącego w kierunku gospodarstw gminy Międzygórze, położonych poniżej jazu, a to właśnie w celu zapewnienia właścicielom tych gospodarstw wody użytkowej.

Projekt skarżącej, zmierzający do zapewnienia wspomnianym gospodarstwom potrzebnej wody użytkowej przez wybudowanie własnego jazu, nie jest przeto — jak to słusznie zaznacza zaskarżone orzeczenie — projektem konkurencyjnym w rozumieniu art. 54 ust. 1 ustawy wodnej, gdyż nie chodzi tu o dwa przedsiębiorstwa współubiegające się, któreby się wzajemnie wykluczały, a przeciwnie wyżej określony cel skarżącej gminy może być osiągnięty również przez zastrzeżenie odpowiednich warunków w zezwoleniu wodno - prawnem, o które się ubiega Kranclerowa.

Wobec tego NTA nie dopatrzył się naruszenia praw skarżącej w tem, że władza pozwana uznała, iż w niniejszym wypadku nie zachodzą warunki, uzasadniające zastosowanie art. 54 ustawy wodnej....

Co się tyczy kwestji, czy ilość wody użytkowej, jaka ma być dostarczona na cele gospodarcze wspomnianych wyżej właścicieli gruntów, położonych poniżej jazu quaestionis, t. j. 13,25 l/sek., odpowiada zapotrzebowaniu wody użytkowej tych gospodarstw, to zaskarżone orzeczenie uznało odnośne zarzuty odwołania skarżącej gminy za nietrafne....

Skarżąca powołuje się na opinję swego rzeczoznawcy technicznego, który w projekcie jazu, opracowanym dla gminy, podał ilość 150 l/sek. wody jako niezbędną na cele gospodarcze wspomnianych wyżej mieszkańców skarżącej gminy, i wywodzi, że skoro ustawa pozwala używać każdemu wód publicznych bez osobnego zezwolenia w sposób zwykły do kąpieli, mycia, prania, pojenia i t. d., to władza nie może ograniczyć tego powszechnego użytkowania w sposób, który je wyklucza.

Na zarzut ten zaznaczyć należy, że wspomniana wyżej opinja rzeczoznawcy skarżącej gminy określa na 150 l/sek. najmniejszą wodę, jakiej się spodziewać należy w czasie posuchy, i zaznacza, że woda ta jest niezbędnie potrzebna do celów gospodarczych, nie podaje natomiast żadnych danych, ani obliczeń, na jakiej podstawie opiera powyższe twierdzenie. To ogólnikowe twierdzenie nie może — zdaniem NTA — być skutecznie przeciwstawione wyżej podanym szczegółowym i na technicznych oraz statystycznych podstawach opartym obliczeniom zaskarżonego orzeczenia....

Pozatem urządzenia, o których mowa w art. 47 ust. 2 p. 2 ustawy wodnej, mają na celu jedynie zapobieżenie uniemożliwieniu lub utrudnieniu użytkowania powszechnego wody, nie zaś zapewnienie takiego użytkowania wody w ilości nieograniczonej lub takiej, jaka była do dyspozycji interesowanych przed wzniesieniem tych urządzeń. Wreszcie należy też uwzględnić okoliczność, podniesioną już w orzeczeniu władzy wodnej I instancji i w ciągu postępowania nie zaprzeczoną, że na podwórzach wspomnianych gospodarstw istnieje 7 studzien oraz że budowa dalszych studzien nie przedstawia trudności.

Zarzut przeto niedostatecznego zabezpieczenia wody użytkowej dla mieszkańców tych 16 gospodarstw należało oddalić, jako nieuzasadniony.

Wreszcie bez znaczenia prawnego dla sprawy niniejszej są wywody skargi, zmierzające do wykazania, że istniejący jaz faszynowy skarżąca od niepamiętnych lat utrzymuje, i połączony z tem zarzut, że władza pozwana nie zbadała, kiedy, w jakim celu i przez kogo jaz ten został urządzony. Przedmiotem bowiem zaskarżonego orzeczenia nie jest kwestja utrzymania w mocy rzekomych praw skarżącej do istniejącego jazu, któreto prawa, gdyby nawet były istniały, wygasłyby na zasadzie art. 253 ustawy wodnej wskutek niezgłoszenia ich w ciągu 5 lat od dnia wejścia w życie tej ustawy, lecz udzielenie Kranclerowej na zasadzie art. 45 tej ustawy pozwolenia na budowę nowego betonowego jazu.

Z tych przeto zasad wychodząc, należało skargę oddalić, jako nieuzasadnioną.

Użytkowanie wody publicznej jest albo powszechne, przyznane każdemu (art. 21 i n. ustawy wodnej), albo indywidualne, przysługujące tylko temu, komu władza wodna udzieli zezwolenia na założenie urządzeń w celu używania siły wodnej (art. 45 i n. ustawy wodnej). Obydwa te sposoby używania wody publicznej nie wykluczają się wzajemnie, lecz w zasadzie istnieją obok siebie, toteż używanie na podstawie zezwolenia władzy nie może naruszać powszechnego użytkowania (art. 48 l. 6), a powszechne używanie może być uregulowane ze względu na używanie indywidualne (art. 35). W następstwie tego w postępowaniu, którego celem jest udzielenie ze-

zwolenia na używanie wody, dopuszczalna jest ochrona ogółu i dlatego w tegoż zastępstwie może działać organ do tego powołany, a takim jest zarząd komunalnego związku samorządowego, i może zgłaszać wnioski w celu należytego umożliwienia powszechnego użytkowania. Organowi gminnemu przyznać więc należy rolę strony w administracyjnem postępowaniu wodnem.

Występując w postępowaniu administracyjnem z projektem w celu zapewnienia powszechnego użytkowania wody publicznej, organ samorządu nie może być jednak tak traktowany, jak osoba, która zgłasza wniosek o udzielenie jej zezwolenia na używanie wody, bo nie występuje jako przedsiębiorca, lecz jako zastępca interesu publicznego. Wobec tego do przedstawionego przez organ gminy projektu, mającego na celu zabezpieczyć powszechne użytkowanie wody, niepodobna stosować tych zasad, jakie się odnoszą do projektu przedsiębiorcy, i dlatego też nie można go uważać za konkurencyjny. Trudno też mówić o konkurencji tam, gdzie z jednej strony chodzi o interes prywatny, z drugiej zaś o interes publiczny, który postawić należy wyżej od prywatnego. Z tego powodu projektu, jaki przedstawia organ gminy, niepodobna uważać za wykluczający użytkowanie przez inną osobę, a tem samem związek samorządowy nie może sobie rościć pierwszeństwa, o jakiem mowa w art. 54/3 ustawy wodnej. Współubieganie się zachodzi bowiem tylko wtedy, gdy dwaj przedsiębiorcy starają się o zezwolenie na używanie wody, za przedsiębiorcę możnaby więc związek samorządowy uważać jedynie wtedy, gdyby nie występował w obronie interesu publicznego, a zatem nie starał się o zabezpieczenie powszechnego użytkowania wody, lecz o używanie w jednym z celów, o których mowa w art. 45 ustawy wodnej.

Prof. Dr. M. Allerhand

283.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Uwzględnienie z urzędu wadliwości, polegającej na odjęciu stronie środka prawnego w toku instancyj.

Mylne pouczenie strony, iż przeciw wydanej decyzji nie przysługuje jej żaden środek prawny w administracyjnym toku instancyj, pociąga za sobą uchylenie zaskarżonej decyzji z powodu wadliwego postępowania, mimo braku odnośnego zarzutu w skardze kasacyjnej.

Wyrok NTA z 6 marca 1933 l. rej. 7836/30 w sprawie Abrahama Katza w Łańcucie przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie dopłaty do świadectwa przemysłowego na r. 1929.

Skarżący podaniem z 9 maja 1930 odniósł się do Izby Skarbowej we Lwowie z żądaniem zwrotu kwoty, wpłaconej tytułem dopłaty do świadectwa przemysłowego I kategorji przedsiębiorstw handlowych od przedsiębiorstwa skupu zawodowego jaj, którąto dopłatę płatnik pod zagrożeniem kroków karnych ze strony Urzędu Skarbowego — jego zdaniem niesłusznie — uiścił za cały r. 1929, zamiast tylko za II półrocze tegoż roku podatkowego. Prośby powyższej nie uwzględniła Izba Skarbowa we Lwowie decyzją z 19 lipca 1930 dla braku warunków z § 87 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku przemysłowym w związku z postanowieniem art. 93 ust. 1 ustawy. Treść de-

cyzji Izby Skarbowej podał do wiadomości płatnika Urząd Skarbowy w Łańcucie pismem z 29 lipca 1930 z tem, że przeciw tej decyzji dalszy środek prawny w toku instancyj nie jest dopuszczalny.

Na powyższą decyzję wniósł płatnik skargę do NTA z wnioskiem o jej uchylenie, jako niezgodnej z ustawą, a mianowicie z przepisem art. 35 ust. 1 i 2 i art. 93 ust. 1 i 2 ustawy o podatku przemysłowym.

NTA rozważył, co następuje:

Jak to wynika z akt sprawy, zaskarżona decyzja wydana została przez Izbę Skarbową, jako władzę do tego powołaną w myśl postanowienia ust. 1 art. 93 ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., który wyraźnie ustanawia kompetencję Izb Skarbowych do załatwiania wniosków o zwrot nadmiernie lub niewłaściwie wpłaconych kwot podatku przemysłowego. Wobec postanowienia art. 8 p. 4 lit. a) ustawy o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych z 31 lipca 1919 poz. 391 Dz. Pr. decyzję powyższą uważać należy za wydaną przez kompetentną władzę I instancji, od której przysługiwało płatnikowi oczywiście prawo odwołania się do II instancji, t. j. do Ministerstwa Skarbu. Gdy zaś wbrew temu Urząd Skarbowy, doręczając płatnikowi zawiadomienie o decyzji Izby Skarbowej, zamknął mu dalszy tok instancyj, NTA uznał to zamknięcie za naruszenie istotnych form postępowania ze szkodą dla skarżącego, gdyż pozbawiono go właściwej instancji odwoławczej, i uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.

284.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Strony. Prawa właścicieli sąsiednich aptek w postępowaniu, toczącem się wskutek podania właściciela apteki publicznej o zezwolenie na przeniesienie apteki (b. zabór austr.).

W postępowaniu, toczącem się według §§ 14 i 15 austr. ustawy aptekarskiej z 18 grudnia 1906 Dz. u. p. Nr. 5 z 1907 r. wskutek podania właściciela apteki publicznej o zezwolenie na przeniesienie apteki publicznej w obrębie jej stanowiska, właściciele sąsiednich, a powstałych po określeniu stanowiska tego, aptek uprawnieni są do występowania w roli stron w zakresie formalnym, dotyczącym następujących momentów: czy zasięgnięte zostały przewidziane w ostatnim z wymienionych przepisów opinje, czy wydana w sprawie decyzja zgodna jest z temi opinjami, a w razie jeśli od nich odbiega, czy oparta jest na poczynionych w danym kierunku przez władzę orzekającą ustaleniach. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 25 października 1932 l. rej. 5018/29 w sprawie Kehosa Augensterna, właściciela apteki we Lwowie, przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie zezwolenia Seligowi S. na przeniesienie apteki.

... Trybunał wyszedł z treści przepisów, objętych §§ 14 i 54 ustawy aptekarskiej z 18 grudnia 1906, według których przeniesienie apteki w obrębie wyznaczonego jej stanowiska wymaga zezwolenia władzy, a władza, powołana do decyzji w danym kierunku, orzeka po wysłuchaniu zawodowej reprezentacji aptekarzy i Izby lekarskiej. Z motywów ustawodawczych do pierwszego z wymienionych przepisów wynika, że ustawodawca możność przeniesienia apteki z jednego lokalu do drugiego w obrębie stanowiska tej apteki uczynił zależnem od zezwolenia władzy, mając na względzie okoliczność, że przez takie przeniesienie zagrożona mogłaby zostać egzystencja sąsiednich, a powstałych tymczasem, aptek. Wobec powyższego, kierując się niewątpliwą intencją ustawodawcy, uznać należy, że interesy sąsiednich aptekarzy są w omawianym wypadku prawnie chronione o tyle, że władza, decydująca o dopuszczalności przeniesienia apteki, winna zasięgnąć opinij wymienionych w ustawie czynników także w tym kierunku, czy zamierzone przeniesienie nie zagrozi egzystencji aptek sąsiednich, a w razie gdyby zezwalała na przeniesienie wbrew wydanym opinjom, winna decyzję swą oprzeć na poczynionych przez siebie ustaleniach i w związku z ustaleniami temi wyjaśnić, dlaczego odmienną opinję odrzuciła. W postępowaniu zatem administracyjnem, toczącem się wskutek podania właściciela apteki publicznej o zezwolenie na przeniesienie lokalu jego apteki w obrębie jej stanowiska, właściciele aptek sąsiednich później powstałych mają, w myśl przepisu, objętego art. 9 ust. 2 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem, rolę stron o tyle, o ile domagają się zasięgnięcia przez władzę orzekającą opinij wymienionych w ustawie czynników w tym kierunku, czy przez zamierzone przeniesienie apteki egzystencja ich aptek nie będzie zagrożona, a w razie powzięcia przez władzę decyzji niezgodnej z przedłożonemi opinjami, o ile zarzucają, iż decyzja ta jest dowolna, w szczególności, że nie opiera się na żadnych poczynionych przez władzę w danym kierunku ustaleniach, względnie że jest sprzeczna z temi ustaleniami. Wobec okoliczności, że ustawa nie zawiera żadnych wskazań dla władzy, jakiemi momentami rzeczowemi ma się kierować przy odnośnych decyzjach, traktować je należy jako wydawane na podstawie swobodnego uznania, ograniczonego tylko wskazanemi wyżej momentami formalnemi, a więc jako nie podlegające w przedmiocie merytorycznego rozstrzygnięcia orzecznictwu Trybunału.

Skarżący w odwołaniu do pozwanej władzy podnosił zarzut, że decyzja I instancji powzięta została sprzecznie z wydanemi w tej

sprawie opinjami, a więc zarzucał dowolność tej decyzji. W myśl wyłożonych zasad do podnoszenia takiego zarzutu był on, jako właściciel sąsiedniej, a później powstałej, apteki, uprawniony, a wobec tego pozwana władza, odmawiając mu rozpoznania jego odwołania także w tym punkcie, postąpiła niezgodnie z ustawą.

W konkluzji powyższego Trybunał zaskarżone orzeczenie uchylił, ... jako niezgodne z ustawą.

Powyższy wyrok przy rozstrzyganiu kwestji legitymacji skarżącego do wniesienia odwołania od decyzji, zezwalającej sąsiedniemu aptekarzowi na przeniesienie lokalu apteki w obrębie jej stanowiska, wypowiada tezę ograniczoną do dziedziny austr. ustawy aptekarskiej. Znaczenie jednak uzasadnienia tej tezy, zawartego w wyroku, sięga znacznie dalej, a w szczególności wyrok oświetla dwa zagadnienia natury ogólnej na tle obowiązującego prawa o postępowaniu administracyjnem.

Pierwsze z zagadnień tych przejawia się w pytaniu, czy w postępowaniu, toczącem się wskutek wniosku strony wobec władzy o udzielenie pewnego, określonego ustawą, zezwolenia, może mieć rolę strony przeciwnej osoba, występująca przeciw zgłoszonemu wnioskowi, chociaż ustawa, normująca daną sferę stosunków prawnych, nie przewiduje wyraźnie możności wystąpienia tej osoby w charakterze przeciwnika strony inicjującej postępowanie i nie normuje zakresu jej praw i obowiązków w tym względzie. Omawiany wyrok uznaje, że, wobec brzmienia przepisu, objętego ustępem 2 art. 9 prawa o postępowaniu administracyjnem, o spornym momencie decyduje okoliczność, czy z postanowień danej materjalnej ustawy wynika, choćby to expressis verbis nie było powiedziane, że ustawodawca przy określaniu uprawnień strony, występującej wobec władzy z odnośnym wnioskiem, równocześnie, licząc się z okolicznością, że uwzględnienie tego wniosku spowodować może ujmę materjalną u osób innych, poddaje w pewnym zakresie ich odnośne interesy ochronie. Skoro przepis ten określa jako kryterjum, decydujące o uznaniu za stronę, występowanie w sprawie na podstawie prawnego roszczenia lub prawnie chronionego interesu, a nie czyni przytem żadnych zastrzeżeń formalnych, to od czasu wejścia w życie cytowanej już poprzednio ustawy proceduralnej, niema powodu do czynienia zależnem uznania za stronę od okoliczności, czy wchodząca w danym przypadku w zastosowanie ustawa materjalna przewiduje udział w postępowaniu odnośnych osób, a natomiast jako jedynie decydujący moment przedstawia się okoliczność, czy dana ustawa materjalna faktycznie ich interesy chroni.

Omawiany wyrok porusza jeszcze drugą kwestję proceduralną, a mianowicie czy za stronę w postępowaniu administracyjnem uznana może być osoba, której zakres występowania w sprawie ogranicza się do momentów formalnych, bez prawa zabierania głosu co do meritum sprawy. W tym względzie — pomijając te sprawy, w których (jak np. w postępowaniu przedwyborczem i wyborczem) formalności postępowania są podstawą pewnych praw i obowiązków — jako moment istotny uznać wypada okoliczność, czy określone ustawą pewne formalności postępowania ustanowione są z uwagi na mające być wydanem orzeczenie merytoryczne, a zatem, według przewidywania ustawodawcy, mogą mieć wpływ na to orzeczenie. Jeśli więc w grę wchodzą takie wymogi postępowania, a do nich w pierwszym rzędzie zaliczyć należy obowiązek poczynienia ze strony władzy pewnych ustaleń i obowiązek zasięgnięcia pewnych opinij, to, zgodnie z wyrokiem, prawo żądania od władzy przestrzegania tych wymogów formalnych przedstawia się w danym zakresie jako rola strony w rozumieniu art. 9 ust. 2 prawa o postępowaniu administracyjnem.

Tadeusz Zawiliński

str.

Danina lasowa:

266. Odpowiedzialność nabywcy majątku leśnego, obciążonego nieuiszczoną daniną lasową. (Orzeczenie SN z 8.II.1933 R. 99/33) 328

Opłaty stemplowe:

267. Rachunki, wystawione przez spółdzielnię, której członkami są prócz spółdzielni inne osoby. (Wyrok NTA z 30.I.1933 l. rej. 1270/30) 331
Glosa Achillesa Rosenkranza 333
268. Umowy o świadczenie usług. Umowa między Związkiem lekarzy a Kasą Chorych. (Wyrok NTA z 30.XII.1932 l. rej. 6639/31) 335
Glosa Dr. Zygmunta Fenichla 337
269. Pokwitowania adwokatów z odbioru wynagrodzenia. (Wyrok NTA z 20.V. 1932 l. rej. 1171/30) 339

Przestępstwa z ustawy karnej skarbowej:

270. Naruszenie zakazów przywozu. Przywóz do Polski towarów z kontyngentów gdańskich. (Wyrok SN z 15.XI.1932 II. 4 K. 804/32) 340
271. Naruszenie zakazów przywozu. Przywóz do Polski towarów z kontyngentów gdańskich. Niedopuszczalność skargi do NTA na poszczególne części orzeczenia karnego. (Wyrok NTA z 17.II.1933 l. rej. 6196/31) 343
Glosa Aleksandra Templa 345

Podatki i opłaty samorządowe:

272. Opłaty i świadczenia drogowe w naturze: Charakter; ograniczenia przy wymiarze. (Wyrok NTA z 3.IV.1933 l. rej. 9132/30) 347
273. Podatek od samochodów jako przedmiotów zbytku a ustawa o Państwowym Funduszu Drogowym. (Wyrok NTA z 1.III.1933 l. rej. 8005/31) . . . 348
274. Podatek od spadków: Kwestjonowanie prawidłowości wymiaru podatku państwowego, stanowiącego podstawę wymiaru podatku komunalnego. Prostowanie wymiaru podatku komunalnego, opartego na podatku państwowym. (Wyrok NTA z 20.III.1933 l. rej. 628/31) 351
275. Składka na pokrycie kosztów leczenia ubogich chorych na obszarze b. zaboru rosyjskiego. Składka na utrzymanie gminnych kominiarzy. (Wyrok NTA z 9.III.1933 l. rej. 1583/30) 351
Glosa Dr. Stanisława Hillbrichta 352
276. Powinność straży nocnej po wsiach i miastach b. zaboru rosyjskiego. (Wyrok NTA z 20.II.1933 l. rej. 6492/31) 355
277. Składki gminne celowe: Okresy wymiarowe; termin wymiaru. (Wyrok NTA z 9.III.1933 l. rej. 9874/31) 356

Kasy Chorych:

278. Pracownicy i robotnicy rolni i leśni oraz służba domowa w gospodarstwach wiejskich — odroczenie obowiązku ubezpieczenia na obszarze b. zaboru austr. (Wyrok NTA z 14.XII.1932 l. rej. 2173/31) 357

Ubezpieczenie na wypadek bezrobocia:

279. Praktykanci sklepowi. (Wyrok NTA z 29.XII.1932 l. rej. 1436/32) . . . 359

Sprawy przemysłowe:

280. Zatwierdzanie projektów zakładów przemysłowych na obszarze województw poznańskiego i pomorskiego. (Wyrok NTA z 24.II.1933 l. rej. 6910/31) . 361
281. Zatwierdzanie statutów korporacyj na obszarze województw poznańskiego i pomorskiego. (Wyrok NTA z 2.XI.1932 l. rej. 9474/30) 362

Sprawy wodne:

282. Projekty konkurencyjne. Zabezpieczenie wody użytkowej. (Wyrok NTA z 9.IX.19392 l. rej. 4746/30) 362
Glosa Prof. Dr. M. Allerhanda 364

str.

Postępowanie przed NTA:

283. Uwzględnienie z urzędu wadliwości, polegającej na odjęciu stronie środka prawnego w toku instancyj. (Wyrok NTA z 6.III.1933 l. rej. 7836/30) . . 365

Postępowanie administracyjne:

284. Strony. Prawa właścicieli sąsiednich aptek w postępowaniu, toczącem się wskutek podania właściciela apteki publicznej o zezwolenie na przeniesienie apteki (b. zabór austr.). (Wyrok NTA z 25.X.1932 l. rej. 5018/29) . 366
Glosa Tadeusza Zawilińskiego 368

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA I ADMINISTRACJA: WARSZAWA, SENATORSKA Nr. 6
KSIĘGARNIA WYDAWNICTWA „BIBLJOTEKA PRAWNICZA"

Telefon Administracji 236-28
„ Redakcji 675-43
Konto czek. w P. K. O. 22969

Prenumerata: rocznie (50 arkuszy druku) Zł. 40.—
„ kwartalnie. . . . . „ 10.—

DRUK. PIOTR PYZ i S-KA WARSZAWA